

# BİLİM, FELSEFE, MUHASEBE'YE

PROF. DR. SÜLEYMAN YÜKÇÜ  
ÖĞR. GÖR. CANAN YÜKÇÜ

*estetik bakış*



# BİLİM, FELSEFE, MUHASEBE'YE ESTETİK BAKIŞ

## Yazarlar

PROF. DR. SÜLEYMAN YÜKÇÜ  
ÖĞR. GÖR. CANAN YÜKÇÜ



KİTAPANA YAYINEVİ  
İZMİR – 2019

# BİLİM, FELSEFE, MUHASEBE'YE ESTETİK BAKIŞ

Bu kitabın her hakkı saklıdır. Tüm hakları **YAZARINA** aittir. Kısmen de olsa alıntı yapılamaz. Metinler, kitabı yayımlayan kurumun önceden izni olmaksızın elektronik, mekanik, fotokopi ya da herhangi bir kayıt sistemiyle çoğaltılamaz, yayımlanamaz. Kitapta yer alan metinlerin sorumluluğu tamamen yazarına aittir.

## Genel Yayın Yönetmeni

Halil İ. AKÇETİN

## Editör

Dr. Ömer AYDIN

## Kapak

Güray Ergün

## Yayın - Dağıtım

**KİTAPANA BASIM YAYIN DAĞITIM BİLİŞİM 3/18**

SOKAK NO: 2/N ADATEPE MAH. BUCA / İZMİR

+90 232 502 52 94 - +90 507 470 24 98

[www.kitapana.com.tr](http://www.kitapana.com.tr) - [www.kitapana.com](http://www.kitapana.com)

[kitapana@kitapana.com.tr](mailto:kitapana@kitapana.com.tr) - [kitapana@kitapana.com](mailto:kitapana@kitapana.com)

*Copyright©kitapana*

978-605-9515-66-5

**1. Basım - Aralık- 2019**

Kitapana bir **Altın Nokta**®markasıdır.

# BİLİM FELSEFE MUHASEBE'YE ESTETİK BAKIŞ

## ÖNSÖZ

2000’li yılların başında İzmir SMMM Odası’nca Kıbrıs’ta düzenlenen Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu’nda açılış bildirisi sunuyordum. Bildiride, Muhasebe mesleğinin “Mühendislik” yönüne vurgu yapmış, Muhasebeciliğin bir sistem mühendisliği, tahmine dayanan bir öngörü mühendisliği, bir parça bilgi işlem mühendisliği olduğunu; muhasebeye seçilecek öğrencilerin, üniversite giriş sınavında matematik-türkçe puanı yerine fen matematik puanı ile seçilmesinin muhasebe eğitimi ve uygulaması açısından daha doğru olacağını ifade etmişim. Bu konuda bir adet makale de yayınlamışım.

Günümüzde “Mali Mühendislik” daha çok “Vergi Mühendisliği” kavramını çağrıştırmaktadır. Üzerinde önemle durduğumuz kavram “Muhasebe Mühendisliği”dir. Muhasebe mesleği tam bir mühendislik süreçleri yönetimi haline gelmiştir. Mühendislikten söz edilecekse, tam kavramı Muhasebe Mühendisliği’dir.

Bu günden sonra muhasebe ve muhasebecilik nasıl evrilecek, bunu göreceğiz. Ancak bu kitabın ismi “Bilim, Felsefe ve Muhasebe’ye Estetik Bakış” olarak belirlenmiştir. Muhasebenin bilim ve felsefî yönünü ön plana çıkarıp, estetik açıdan konuya yaklaşacağız.

Son yıllarda TÜRMOB, Odalar, seçimler, KGK, SPK, TMS, TFRS, BOBİ vb. tartışmalar, yıldız savaşlarını başlatmış; toz duman içinde muhasebecinin yükü, sorumluluğu ve maruz kaldığı veya kalabileceği yaptırımlar ve cezalar fazlasıyla artmıştır.

Ülkemize ve meslek mensuplarımıza sağlıklı günler ve estetik bir yaşam dileriz...

Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ

Öğr. Gör. Canan YÜKÇÜ

# İÇİNDEKİLER

Önsöz.....	iii
İçindekiler .....	v
<b>Birinci Bölüm:</b> Yazı ve Muhasebe.....	13
<b>İkinci Bölüm:</b> Bilim, Felsefe ve Muhasebe .....	37
<b>Üçüncü Bölüm:</b> Muhasebe ve Dualizm.....	53
<b>Dördüncü Bölüm:</b> Fundamental ve Muhasebe...	67
<b>Beşinci Bölüm:</b> Muhasebe Ve Estetik .....	79
<b>Altıncı Bölüm:</b> Masadan Dolu Dönen Tabakların Maliyeti.....	99

# BİRİNCİ BÖLÜM

## YAZI VE MUHASEBE

Prof. Dr. Süleyman Yükçü Öğr. Gör. Canan Yükçü

A) Yazının Başlangıcı.....	15
1) Sümerler ve Yazı .....	18
2) İnkalar ve Yazı .....	20
B) Yazı ve Duygu .....	22
C) Hammurabi Kanunları Yazı ve Muhasebe.....	24
D) Bilgi Birikimi Yazı Muhasebe.....	30
E) Sonuç .....	35
Kaynakça .....	35

# İKİNCİ BÖLÜM

## BİLİM, FELSEFE VE MUHASEBE

Prof. Dr. Süleyman Yükçü Öğr. Gör. Canan Yükçü

A) Felsefe .....	37
B) Bilgi.....	39
C) Bilim .....	40
D) Felsefe-Muhasebe İlişkisi.....	41
E) Felsefe, Estetik Muhasebe İlişkisi.....	43
E) Sanat ve Muhasebe.....	47
G) Sonuç .....	51
Kaynakça .....	52



# ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

## MUHASEBE VE DUALİZM

Prof. Dr. Süleyman Yükçü Öğr. Gör. Canan Yükçü

A) Dualizm.....	55
B) Descartes'e Göre Dualizm.....	56
C) Dinsel Dualizm.....	59
D) Muhasebede Dualizm .....	61
1) Varlık-Kaynak Dualizmi .....	61
2) Öz kaynak-Yabancı Kaynak Dualizmi.....	62
3) Öz kaynak Dualizmi .....	63
4) Kısa Vadeli-Uzun Vadeli Yabancı Kaynak Dualizmi.....	64
5) Borç-Alacak Dualizmi.....	64
6) Gelir-Gider Dualizmi.....	65
E) Sonuç .....	66
Kaynakça .....	66

# DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

## FUNDAMENTAL VE MUHASEBE

Öğr. Gör. Canan Yükçü Prof. Dr. Süleyman Yükçü

A) Sporda Fundamental.....	67
B) Zanaatta Fundamental.....	68
C) Sanatta Fundamental.....	70
D) Muhasebede Fundamental.....	72
E) Hesaplaşma ve Fandemantal.....	77
F) Sonuç .....	78

# BEŞİNCİ BÖLÜM

## MUHASEBE VE ESTETİK

Öğr. Gör. Canan Yükçü Prof. Dr. Süleyman Yükçü

A) Muhasebeye Estetik Başlangıç.....	79
B) Estetik Kavramı .....	81
C) Estetiğin Unsurları.....	82
D) Güzel ve Güzellik .....	84
E) Sanat .....	87
F) Güzel ve Güzellik Muhasebe İlişkisi .....	88
G) Muhasebede Estetik.....	91
1) Bilanço ve Estetik .....	92
2) Gelir Tablosu ve Estetik .....	93
3) Hesaplar ve Estetik .....	94
H) Sonuç .....	96
Kaynakça .....	97

# ALTINCI BÖLÜM

## MASADAN DÖNEN

### TABAKLARIN MALİYETİ

Öğr. Gör. Canan Yükçü Prof. Dr. Süleyman Yükçü

A) Kalite Maliyetleri .....	100
1) Kalite Sağlama Maliyetleri.....	101
a) Önleme Maliyetleri .....	101
b) Ölçme Değerleme Maliyetleri .....	101
2) Başarısızlık Maliyetleri.....	102
a) İçsel Başarısızlık Maliyetleri.....	102
b) Dışsal Başarısızlık Maliyetleri.....	103
B) Endüstride Geri Kazanım .....	103
C) Alakart ve Açık büfe Uygulamasında Dönen Tabaklar .....	106
D) Masadan Dönen Tabakların Değerlendirilmesi .....	107
E) Ağız Sıvısıyla Bulaşan Hastalıklar .....	109
F) Masadan Dönen Gıdaların Yeniden Servis Edilmesinin Maliyeti .....	110
G) Sonuç .....	111
Kaynakça .....	111



## BİRİNCİ BÖLÜM

### YAZI VE MUHASEBE

Yazı veya muhasebeden hangisi daha önce vardı? Bu sorunun nedeni ikisinin birbirini etkileme ihtimalidir. Hangisi daha önce icat edildi veya bulundu. Hiçbir buluş bugünden yarına insanlar tarafından birdenbire bulunmamıştır. Hep öncesi ve birikimi vardır. Yazı ve muhasebede de böyledir. Önceki dönemlerde işne ucu kadar küçük küçük buluş, çalışma, çabalar biriktirilmiş sonunda insanlık tarihini etkileyen bir büyük buluş gerçekleşmiştir. Sonunda buluşu gerçekleştirenin ismi o buluş ile birlikte anılmaya devam eder. Ancak önce-  
sindeki çabalar belki son noktayı koyan mucidin çabalarından daha önemli ve değerli olabilir.

Yazıyı en eski tarih olarak M.Ö. 4000 yıllarında Mezopotamya'da yaşayan insanların bulduğu tarihi kayıtlara geçmiştir. Muhasebeyi de M.S 1494'de İtalya'da İtalyan Papaz Pacioli'nin yazdığı Summa Aritmetika adlı kitaptaki çift kayıt sistemiyle başlatırlar. Veya yazının icadında olduğu gibi Mezopotamya'da yaşayan insanların muhasebeye ilişkin ifadeleri yazıya dökmelerine kadar geriye götürürler.

Aslında yazıdan önce resim vardı. İnsanlar kendilerini ifade etmek, bilgiyi biriktirmek veya hangi amaç için olursa olsun yazıyı kullanmadan önce resmi kullan-

mışlardır. Yazıdan söz edebilmek için önce o yazı ile ifade edilecek olan bir “dil” in olması gerekir. Sümerlerin yazısı için Sümer dili gibi.

Ancak resim için bir dile ihtiyaç yoktur. İlk insanlar gördükleri hayvanları yaşadıkları mağara duvarlarına çeşitli sebeplerle çizmişlerdir. Resim çizme ile bilgi biriktirmeye başlanmıştır. Daha sonra yazı ile. Küçük bir çizgi ilk insanlar tarafından “bir” olarak ifade edilmiş olabilir mi? Yan yana beş çizgi 5 rakamını ifade edebilir mi? Bir öküz resmi yanına beş tane yan yana çizgi. Mağara duvarında böyle bir çizim olduğunda “dışarda 5 tane öküz vardı bu gün” ü ifade eder mi?

İnsanoğlu önce çizgiyi yere sonra yaşadığı bölgelerdeki kaya veya mağara duvarlarına çizdi, sonra resme dönüştürdü. Kendisini resim ile ifade etmeye çalıştı. Daha sonraki bin yıllarda bir konuşma dilini, sesleri hecelere, heceleri kelimelere, kelimeleri cümlelere dönüştürerek geliştirdi. Bu dilden harflere dayanan alfabeler oluştu bu alfabedeki harfleri kullanarak yazı yazdı. Yazıyı toprağa taşa yazdı. Kalıcı olsun diye önceleri onları kil tabletlere sonra kağıdı bulduktan sonra kağıda yazdı. Kil veya kağıda yazılanlar bilginin biriktirilmesine daha fazla yardımcı oldu.

Yazının icadında olduğu gibi milattan önce Sümerliler’e gittiğimizce muhasebeye ilişkin uygulamalara

rastlıyoruz. Sümerler tahılları bakliyatı çeşitli küplere stoklamışlar. Stoklanan kapların üzerine kabın içinde kalan miktarı ve cinsini gösteren “token” olarak ifade edilen pişirilmiş kilden bugünkü stok kartına benzeyen kayıtlar tutmuşlardır. Benzer uygulamayı malları nakledeken nakil araçlarının üzerindeki çuvallar için de kullanmışlardır. Bu nakliyatta kullanılanlar ise bugünkü irsaliye dokümanına benzemektedir.

Bu bölümün amacı insanlık tarihini etkileyen yazı ve muhasebenin hangisinin eski hangisinin insanlık tarihi için daha etkili olduğunu tartışmaya açmaktır.

### **A)Yazının Başlangıcı**

İlk yazıyı M.Ö. 3500-3000 yılları civarında ilk olarak Sümerler Mezopotamya’da kullanmışlardır. Tarihçiler böyle söylüyor. Bence çok öncesine dayanıyor yazı. İnsanoğlu yeryüzünde var olma mücadelesi veriyor. Dünyanın birçok bölgesine yayılmaya çalışıyor veya yayılmış durumda. İlk yazıyı insanoğlu nereye yazdı acaba? Papirüs üzerine mi? Deri üzerine mi? Kil üzerine mi? Kaya üzerine mi? Ve ilk olarak ne yazmış olabilir?

Bir âşık sevdiceğine aşkını mı anlatmıştır? Bir kral (veya otorite) bir suçluyu ölüme götüren ölüm fermanını mı yazmıştır. Bir din adamı ahalisine dini kuralları, toplumsal düzeni mi aktarmıştır? İlk şair ilk şiirini mi



yazmıştır? Veya ilk romancı ilk romanını mı yazmıştır? Kabile büyücüsü ilk büyüsünü mü yazmıştır? Bir otorite ilk evlenme akdini ( veya boşanma fermanını) mı yazmıştır? İlk tapu kaydı mı yapılmıştır? İlk savaş ilanı fermanı mı yazılmıştır? İlk barış antlaşması metni mi yazılmıştır? Bir kadının kocasından tektaş istek yazısı mıdır?

İlkyazı yirmi dokuz harften oluşan bir alfabeyle yazılmamıştır. Yazı; resim, nokta ve çizgiler ile başlamıştır. İnsanlar arpa, buğday vs. yazmak için başak resmini çizmişler. Miktarını belirtmek için nokta ile çuval veya küp sayısını belirtmişler. İlk olarak harf kullanılmamış, resim ve rakamlar kullanılmış. İlkyazı yukarıda sayılan malzemeler üzerine değil, kum üzerine başparmak kullanılarak yazılmış olabilir. Veya bir çomak kullanılarak yazılmış olabilir. Bir kadın erkeğine sessizce “ Tepenin arkasında geyik var onu avla.” Anlamında boynuzlu geyik resmi çizmiş olabilir. Yoksa kadın ilk olarak kuma kalp resmi çizerek “ Seni seviyorum.” mu demek istemiştir. Muhtemelen hayır. Kalp resminin “aşk” anlamına gelmesi çok daha geç dönemlerde kültürel birikim ile olmuştur. Belki daha sonra o kalp ok ile vurulmuş biçimde çizilmiştir. İlk resim ve yazılarda bu çizgiler yoktur. Daha çok etrafta yaşayan hayvanlar resmedilmiştir. İnsanoğlunun çizdiği hayvan resimlerinden o bölgede binlerce yıl önce hangi hayvanların

yaşadığı anlaşılmalıdır. Nokta, çizgi, şekil veya resimden anlam çıkartmak gerekirse, ilk yazıyı ayak izi olarak düşünmek gerekir. Kumda ayak izi bırakmak “ Ben buradayım.” demek anlamına gelebilir. Hafifçe silinmiş ayak izi buradan üç gün önce ayrıldığı anlamına geliyor olabilir. Ayak izi sonuçta, “Ben buradayım.” anlamı çıkartılan ilkyazı olarak bile algılanabilir. Bilim insanları inlerce yıl önceki insan ve hayvan ayak izlerini inceleyerek tarihsel gelişimi çözümlenmeye, evrimsel değişimi gözlemlemeye çalışıyorlar. Daha da önemlisi bazı peygamberlerin ve dini liderlerin varlığını bugüne taşımak saygı göstermek için onların ayak izlerini (çamurda fosilleşmiş) koruyup, saklayıp ayak izine saygı göstermeye devam etmektedirler. Özellikle peygamberlerin veya dini liderlerin olduğu söylenen ayak izlerine saygı ve sevgi besleyen birçok insan ölümden sonraki dünya için bu tür ayak izleriyle beklenti içine girmektedirler. Günümüzde bazı önemli kişilerin, özellikle futbolcuların çıplak ayak izleri alınarak o ayak izleri ile elde ettiği futbol başarıları sonsuza kadar korumaya alınıyor.

## 1) Sümerler ve Yazı

5000 yıl önce Sümerler çok detaylı bilimsel kitap, edebi metin yazma ihtiyacında olmadılar. O büyüklükte bilim henüz üretilmemiştir. Dil bilgisi de o kadar geniş kelime hazinesine sahip değildi. Mümkün olsa o dönemin insanlarına bir dünya haritası verilebilseydi belki çok memnun olurlardı. Ancak dünya haritası çizecek bilgi henüz oluşmamıştı. Adem ile Havva'nın cennetten kovulmalarını anlatan edebi bir kitap olsa heyecanla okurlardı. Ancak 5000 yıl önce daha insanların kelime dağarcığında cennet-cehennem kavramları Adem-Havva kişileri yerleşmemiştir.

5000 yıl önce Mezopotamya'da Kushim isimli bir görevli "29.086 ölçü arpa 37 ay Kushim" şeklinde bir not bırakmıştır. Tarihçiler bunu Kushim isimli bir görevli 37 ayda üreticilerden 29.086 ölçü arpa teslim almış biçiminde dilimize çevirmektedirler. Her ölçü birer kilogram olsa 29.086 kilogram arpa teslim alınmış 37ayda. Ayda ortalama 786,11 kilogram yapar. Gerçi hasat zamanı fazla teslim almıştır. Hasat olmayan günlerde belki hiç arpa teslim almamıştır Kushim. Ayda 786,11 kilogram arpa hiç öyle az sayılmaz o tarih için. Bu kadar arpanın samanından ayrılması bile başlı başına zor bir süreçtir

İlkyazının bir şiir, roman ya da bilimsel kitap olamamasının nedenine; Sümerlilerin kullandığı alfabenin tüm sesleri kapsayan konuşma alfabeti olmamasının da etkisi vardır. Sümerler ilk anda ihtiyaçlarını karşılayacak kadar “kısmi alfabe” kullanmışlardır. Yazıyı ilk olarak dünyanın çeşitli yerlerinde kullanan insan toplulukları da kısmi alfabe kullanmışlardır. Mesela bazı somut objeleri resmederek, miktarları nokta veya çizgiler ile ifade ederek. Çünkü dünyada ilkyazı M.Ö. 3500-3000 yıllarında Mezopotamya’da kullanılmış ancak Çin’de Amerika kıtasında vb. yerlerde de yazı Sümerler’den bağlantısız, habersiz kullanılmaya başlanmıştır. Onlarınkı de tam bir konuşma yazısı olmayıp resim ve rakamlardan oluşan kısmi alfabe ile yazılmıştır.



**Resim:** Resim Yazı (ayak resminin anlamı uzak)

Neden önce kısmi yazı sistemi, sonra tam yazı sistemi? diye bir soru akla gelebilir. Bu bir tekâmül sürecidir. Arpa, sen, ben, çocuk demeyi başaran bir Sümerli çiftçinin beş veya on kuşak sonraki torunu arpa ektikten sonra köyündeki bir kadına aynı duyguları “ Arpa ektim, yeşerecek, hasat edeceğim, seni doyuracağım, senle birlikte yaşayacağım, çocuklarımız olacak, mutlu olacağız, benimle gel.” Şeklinde mektup gönderebilmiştir. İlk ifadeye eklenen kelimelerin ortaya çıkması yazı olarak alfabeğe yansıması ve yazı olarak metin haline getirilmesi 250 yıl veya daha fazla almış olabilir. Daha sonra tarihe geçen Mısır hiyeroglifleri, Latin alfabesi, Kiril alfabesi tam yazı tipi olarak geliştirilmiştir.

## 2) İnkalar ve Yazı

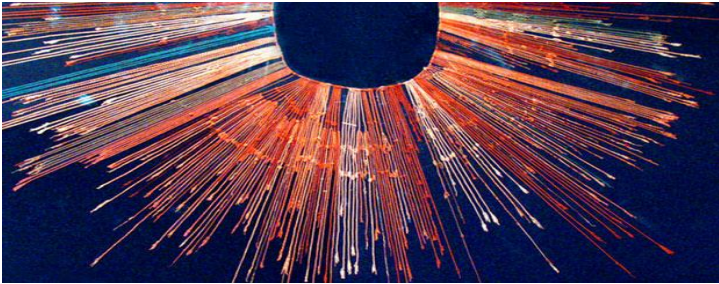
Kısmi yazıyı Sümerliler gibi And dağları ve çevredeki bugünkü Peru, Ekvator, Bolivya'nın tümü ve Kolombiya'nın bir kısmında devlet kurmuş İnkalar “quipu” adı verilen bir alfabe kullanışlardır. Alfabeden ziyade bir kayıt sistemi.

Tarihçilerin yazı olarak nitelendirdiği bence bir kayıt sistemi olan quipu yün ve pamuk ipliklerin farklı renkler kullanılarak oluşturulmuş bir tarafı düğüm diğer tarafı boşta bırakılmış her iplikte farklı anlam ve ifadeler için düğümler bulunan bir iplik çilesidir. Tarihçiler veya arkeologlar Quipu'nun ne anlattığını anlayarak

günümüze tercüme edememişlerdir. Aslında Amerika'nın keşfinden sonra İspanyollar da bu sistemi kullanmışlar ancak yerli halkın yardımıyla kullanabilmişlerdir.

Quipu miktar, mülkiyet, vergi, kişi aidiyeti gibi birçok önemli bilgiyi içeriyor olabilir. Quipu da farklılık yaratan olgular, renk, düğüm sayısı, düğüm yeri gibi göstergelerdir. Bu farklı gösteriş biçimleri kişiyi, mülkiyeti, miktarı, borç veya alacağı ifade ediyor olmalı.

Üç düğümlü mavi iplik, İnkalı Kofu'nun üç kap buğday borcu olduğunu, üç küp mısırın Kofu tarafından emanet bırakıldığını, bir aileden üç kişinin bu mevsim arpa üretiminde çalışacağını gibi ifadeler taşıyor olabilir. Daha sonra etkin kullanım olmadığı için bu kayıt sistemi terk edilmiş daha kolay ve kullanışlı yazı sistemine geçilmiştir.



**Resim:** Quipa

Sümerler daha sonra kısmi yazıyı tekâmül ettirerek çivi yazısı benzeri bir tam yazı geliştirmişlerdir. Mısırlıların hiyeroglifi ve diğer Çin ve Amerika yazıları geliştirilmiştir. Bunlar daha çok liderlerin ferman, buyrukları, din adamlarının kehanetleri, sıradan insanların mektupları için kil, deri ve liften üretilmiş kâğıtlara yazılmıştır.

### **B) Yazı ve Duygu**

Eski Mezopotamya'da bir dil okulunda öğrencinin oluşturduğu metinde ilginç bir saptama ortaya çıkıyor. Öğrenci metinde şunları yazıyor.

Gittim, oturdum e öğretmenim tabletimi okudu. “ Bir şey eksik,” dedi ve bastonla vurdu.

Yetkililerden biri, “Neden benim iznim olmadan konuştuğun?” dedi ve bana bastonla vurdu.

Kurallardan sorumlu kişi, “Neden benim iznim olmadan ayağa kalktın?” dedi ve bastonla vurdu.

Bekçi, “Neden benim iznim olmadan dışarı çıkıyorsunuz?” dedi ve bastonla vurdu.

Bira fıçısının başında duran kişi, “Neden benim iznim olmadan aldın?” dedi ve bastonla vurdu.

Sümerli öğretmen, “Neden Akkadça konuştuğun?” dedi ve bastonla vurdu.

Öğretmenim, “El yazın güzel değil!” dedi ve bastonla vurdu.

Öğrencinin ifadelerinde eski Mezopotamya’da eğitimde dayak kullanılıyormuş. Toplumumuzda “Dayak cennetten çıkmadır.” biçiminde özlü deyiş vardır. Bu deyişin aslı “Dayak Mezopotamyalılardan kalmadır.” mı olmalıydı?

Tam yazıdan önce rakamlara dayalı kısmi yazının kullanılmış olması bazı tarihçi, arkeolog ve romantik kişilere sıkıcı gelmiş olabilir. Neden önce aşk şiiri, dinsel metinler, sevgi sözcükleri içeren mektuplar yazılmamış da, arpanın, buğdayın miktarı yazılmıştır.

Bu sorunun cevabı bir reklam filminde olduğu gibi “Tamamen duygusal.” yani “Tamamen ihtiyaçtan.” Homo sapiens aşk ve duygudan önce mülkiyet duygusunu hissetmiştir. Edebiyattan önce Muhasebeye ihtiyaç duymuştur.

Günümüzde bilim insanları mutluluk, yaşam koşullarının seviyesi, dürüstlük, güvenilirlik gibi tamamen duyguya dayalı kavramları matematiksel olarak ifade etmektedirler.

“Kopenhaglılar, İstanbullulardan beş kat daha mutlu.” , “Milanolular Napolilerden 2-3 kat daha güvenilir.”, “Viyana Tokyo’dan 0,01 oranında daha refah.” gibi



tamamen duygusal göstergeler matematiksel olarak ifade edilmektedir.

Yazının kısmi yazıyla, kısmi yazının çoğunlukla matematiksel anlatımla, matematiksel anlatımın, muhasebe bilgisiyle başlamış olmasının yanında insan beyninin, düşünce akışının muhasebeye işlem ve yöntemlerini öne çıkarmasıyla ilgili olduğu söylenebilir. Hiç bir bilim, disiplin yokken muhasebe vardı.

### **C) Hammurabi Kanunları Yazı ve Muhasebe**

Hammurabi kanunları yeryüzündeki ilk yazılı kanun metinlerinden bir tanesidir. Yazılı ilk kanun metninde ilginç muhasebe boyutu bulunmaktadır.

Hammurabi kanunları M.Ö.1776'da Babil İmparatorluğu'nun toplum düzenini oluşturmak için yazılmış dünyanın ilk hukuk metinlerindedir. Hammurabi ve torunları bu kanunlar ile yüzlerce toplumu yönetmiştir. Bu kanunlar toplumun ileri gelenleri ve halk tarafından kabul görmüş, hatta modern dünyanın hukuk sistemlerinin oluşturulmasında başlangıç noktası sayılmıştır. (Harari,2017,113)

Kanun metninden anlaşıldığına göre bu kanun imparatorlukta adaletin sağlanması, kötülük ve habisliğin ortadan kalkması, güçlünün zayıfı ortadan ezmesini önlemek için oluşturulmuştur. Kanunda yaklaşık 300 hükümde hangi olaylar yaşanır, bu olaylara nasıl

karar verilir biçiminde net hükümler bulunmaktadır. Kanundaki olaylar ve hükümlerden bazıları numaraları ile birlikte aşağıdaki gibidir.

196 Eğer bir üstün insan başka bir üstün inanın gözünü kör ederse, onun da gözü kör edilmez.

197 Eğer başka bir üstün insanın kemiğini kırarsa, onunda kemiği kırılmalıdır.

198 Eğer sıradan bir insanın gözünü kör eder veya kemiğini kırarsa 60 şekel ağırlığında gümüş ödemelidir.

199 Eğer bir üstün insan kölesinin gözünü kör eder veya kemiğini kırarsa, kölenin ağırlığının gümüş cinsinden değerinin yarısını ödemelidir.

200 Eğer bir üstün insan, üstün bir kadına vurur ve onun düşük yapmasına sebep olursa cenin için 10 şekel ağırlığında gümüş ödemelidir.

209 Eğer kadın ölürse, adamın kızı öldürülmelidir.

210 Eğer bu üstün insan sıradan bir kadına vurup onun düşük yapmasına sebep olursa 5 şekel ağırlığında gümüş ödemelidir.

211 Eğer bu kadın ölürse 30 şekel ağırlığında gümüş ödemelidir.

212 Eğer üstün insan, üstün bir insanın köle kadınına vurur ve düşük yapmasına sebep olursa 2 şekel ağırlığında gümüş ödemelidir.

213 Eğer köle kadın ölürse 20 şekel ağırlığında gümüş ödemelidir.

Hammurabi kanun metninden anlaşıldığına göre Babil İmparatorluğunda insanlar “üst insanlar, sıradan insanlar ve köleler” olmak üzere üç sınıfa ayrılırlar. Kanun hükümleri bu sınıfların varlığını dikkate alarak eşitlik dağıtır.

Bu kanun metninden sonra bu karaların Hammurabi'nin adil kararları olduğu Babil Krallığı topraklarının bu adalet ilkeleri doğrultusunda yönetileceğini söyler.

Yukarıdaki kanun metni incelenecek olursa, adaleti sağlamaktan daha çok bir hesaplaşma, hesap görme, muhasebeleştirme, hesabın kapatılması vardır. Bir eylem ile ortaya çıkan borç-alacak ilişkisinin, ödenecek bedelin tutarının belirlenmesi gerçekleştirilmiştir. Daha yüksek talep, daha düşük teklif önlenmeye çalışılmıştır. Eylem (öldürme, kör etme) ile ortaya çıkan alacağın, ne tutarda bir ödeme ile tahsil edileceği belirlenmiş, ödeme yapıldığında, hesaplaşma tamamlanacak, hesap görülecek, iki taraf arasındaki gönül rızası kanuna göre sağlanacak, kanundaki belirtilen tutardan daha az veya daha fazla bir değer konuşulmayacak

taraflar arasında sulh sağlanmış olacak, toplumsal düzen ve barış korunmuş olacaktır.

**Tablo 1.** Hamurabi kanunlarındaki eşitlikler

MUHASEBE EŞİTLİĞİ		
Varlık	=	Kaynaklar
Üstün insan gözü	=	Diğer üstün insan gözü
Üstün insan kemiği	=	Diğer üstün insan kemiği
Sıradan insan gözü	=	60 Şekel gümüş
Sıradan insan kemiği	=	60 Şekel gümüş
Köle gözü	=	Köle ağırlığının gümüş cinsinden değerinin yarısı
Köle kemiği	=	Köle ağırlığının gümüş cinsinden değerinin yarısı
Üstün insan kadını cenini	=	10 Şekel gümüş
Üstün insan kadının hayatı	=	Üstün insan adamın kızının hayatı
Sıradan kadının cenini	=	5 Şekel gümüş
Köle kadının cenini	=	2 Şekel gümüş
Köle kadının hayatı	=	20 Şekel gümüş

Bilindiği gibi muhasebe uygulamaları temelde bir eşitlik sistemine dayanır. Biz buna muhasebe eşitliği adını veriyoruz (Accounting Equation). Bu eşitliğe benzer biçimde Hammurabi kanunlarındaki yukarıda verilen hükümleri Tablo 1’deki gibi eşitliğe dönüştürebiliriz.

Yukarıdaki eşitlikleri Hammurabi kanunlarından yararlanarak oluşturduktan sonra aşağıdaki ilginç eşitlik veya eşitsizlikleri oluşturabiliriz.

Üstün insan gözü  $\neq$  Sıradan insan gözü

Üstün insan kadın cenini  $\neq$  Sıradan insan kadın cenini

Üstün insan kadın hayatı  $\neq$  Köle kadın hayatı

Üstün insan kadın cenini  $>$  Sıradan kadın cenini

Sıradan insan gözü  $>$  Üstün insan kadın cenini

1 sıradan insan gözü = 6 üstün insan kadın cenini

1 sıradan insan kemiği = 12 sıradan kadın cenini

1 sıradan insan gözü = 30 köle kadın cenini

1 köle kadın hayatı = 4 sıradan kadın cenini

1 köle kadın hayatı =  $1/3$  sıradan insan gözü

Bu eşitlik veya eşitsizlik daha da artırılabilir. Hammurabi kanunlarındaki eylem ve yaptırım tutarları bir hesap görme, hesaplama temeline dayanmaktadır. İlk kanun uygulamaları, ilk yazıda olduğu gibi muhasebe uygulamalarına dayanmaktadır. Aslında bu görüntünün ortaya koyduğu gerçek her ortamda insanoğlu hesaplaşma, hesap görme, hesabı kapatma ihtiyacında olmuştur. Muhasebe bu boyutuyla hep öncelik kazanmıştır. Bu zorunluluktan doğan bir sonuç olmayıp, yaşama başlayan insanların hayatta kalmak ve hayata sorunsuz yaşama isteğinden kaynaklanmaktadır. Bu olgu muhasebenin bir üstünlüğü olmayıp, insanoğlu-

nun muhasebeye olan ihtiyacına binaen ona verdiği önem ile muhasebenin kazandığı, ulaştığı seviyedir.



**Resim:** Hesaplaşma Öteki Dünya İçin İhtiyaç

Yukarıdaki eşitlikleri(veya eşitsizlikleri) gördükten sonra kendimizi Hammurabi tarafından yönetilen Sümer devletinin sıradan vatandaşı olduğumuzu varsayalım. Kanunlar yapılmış, toplumsal düzen sağlanmış, huzur içinde yaşıyorsunuz. Kaza ile veya bir kavga esnasında bir soylu veya asilin gözünü çıkarırsanız veya başka şekilde bir asile zarar verirseniz başınızın büyük derde gireceğinin biliyorsunuz. Çünkü kanunlar büyük yaptırımlar koymuş. Bu nedenle asillerle problem yaşamamaya özen gösteriyorsunuz. Ancak bir gün nedeni ne olursa olsun asillerden biri gözünüzü çıkardı. 20 şekel ödedi. Yaşamına özgür, mutlu devam

ediyor. Sen gözün yok yaşamaya çalışıyorsun. Bu koşullarda adil bir ülkede yaşadığını düşünür müsün? Aynı soruyu kölelere sormaya gerek yok. Çünkü onlar durumlarını kabullenmiş sadece verilen görevleri yapmaya çalışıyorlar. Yaşadığımız toplum adil bir düzende yönetiliyor mu? Ben neden köleyim onlar neden asil diye Hammurabi'ye soramıyor.

#### **D) Bilgi Birikimi Yazı Muhasebe**

İnsanoğlu yeryüzünde “insan” kimliği ile yaşamaya başlamasından sonra devamlı bilgi üretti. Bitki ve hayvan eti yenebilir, toprak yenemez, hayatta kalmam için yemem lazım, neslimi sürdürmem için çoğalmam gerekir, çoğalmak için çiftleşmem lazım, doğan çocuk emzirilmeli... Bunlar belki ilk bilgilerdi. Benzerleriyle birlikte bu bilgiler kuşaktan kuşağa önce insan beyininde yer ederek aktarıldı.

Önce bireysel beyinlerde aktarıldı. Daha sonra toplu yaşam başlayınca toplumsal hafıza oluşmaya başladı. Toplu yaşam üçlü, beşli, onlu gruplardan köylere, şehirlere, imparatorluklara evrildi.

İnsan topluluklarında küçükten büyüğe(üçlü gruplardan imparatorluklara) büyük miktarlarda bilgi üretilir. Bu bilgi topluluğunun sorunsuz yaşamasını sağlayacak toplumsal kurallar, yasalar olmuştur ilk anda.

Belki toplulukta ilk oluşturulan bilgi, avlanan hayvanın önemli bir parçasının topluluğun en bilge kişisine (veya kişilerine), topluluğun liderine, hamile kadınlara, emziren kadınlara getirilmesi gerektiği bilgisidir. Önemli olaylarda grubun bilgilerinden bilgi alıp ona göre hareket etme bilgisidir. Bunlar ve benzerleri hep beyinlere kaydedilmiştir.

Topluluklar büyüyünce kural ve yasalardan başka ticaretin, değiş-tokuşun, borcun-alacağın, arazi-ev mülkiyetinin, liderin iletilerinin(fermanlar), gıda envanterinin, askeri malzeme envanterinin, ticari askeri gemilerin, zaferlerin, mağlubiyetlerin, kutlamaların, ayinlerin kayıtlarının tutulması gerekmiştir.

İnsan beyni böylesine büyük bilgi birikimini kaydetmek için yeterli değildir. Bir kere beyin kapasitesi sınırlıdır. Yasaların, kuralların, fermanların, mülkiyet kayıtlarının beyinde tutulması beyin kapasitesi için yetersizdir. Beyin insan ömrü ile sınırlı kayıt tutabilir. İnsan öldüğünde beyin de toprağa gider, bilgiler sıfırlanır.

Beynin ölümü ile bilginin sıfırlanmaması için yaşlı beyinler tarafından genç beyinlere bilgilerin aktarılması gerekir. Aktarmada yanlış bilgi aktarımı olma ihtimali çok yüksektir. Kulaktan kulağa bilgi akışının yanlış olabileceğini kanıtlayan bir oyun bile geliştirilmiştir.



“Sessiz telefon” ismi verilen bu oyunda bir miktar insan zincir oluşturur. Bir kişi zincirin birinci halkasına bir ifade( cümle) söyler. Cümleyi duyan kişi yanındakine sessizce iletir. Cümleyi duyan, duyabildiği anlayabildiği kadarıyla yanındakine aynı şekilde fısıldar. Fısıltıyı başkası duymaz. Cümle ilk söylenen kişi ile son söylenen kişi arasında çok fazla değişime uğrar. Son kişi ifadeyi(cümleyi) tüm gruba yüksek sesle söylediğinde ilk cümle ile son cümle tamamen farklı anlamlar taşıyor olur. Dolayısıyla beyin ölümü ve aktarma yanlışlığı beyinde bilgi depolama için sakıncalar olarak karşımıza çıkmaktadır. Birde yaşanan beynin ölmüş olmasa bile unutkanlığının artmış olması başka bir sakınca olarak görülmektedir.

İnsan beyni hangi yiyeceğin lezzetli, hangisinin lezzetsiz veya zehirli olduğunu kaydetmesi gerekmiştir. Bunun yanında küçük bir grupta, grup içinden bir dişiye ilgi duyan bir erkeğin ilgisinin başka bir grup üyesi olan iri diğer erkek tarafından engellenmek amacıyla uçurumdan aşağı atıldığı bilgisi gibi sosyal ilişkileri de kapsayan kayıt yapmalıdır. Tüm bu kayıtlar için insan beyni kapasitesi yetersiz kalmış ve kayıt sürecinde doğru bilgiye ulaşmak için beyne dayalı kayıtlar sorunlar oluşabilmiştir.

Avcı toplayıcı toplumlarda beyni zorlayan kayıt da pek fazla değildi. Asıl sorun tarımsal üretime geçildi-

ğinde yaşanmaya başlanmıştır. Avcı toplayıcılar avladıkları hayvanların kaç tanesi mamut, dinozor, koyun, keçi, tavuk, kuş, kemirgen bunu kaydetmek ihtiyacı hissetmemişlerdir. Bu mevsim kaç tane incir, kiraz, patates, mısır yedim diye sayma ihtiyacı hissetmemiştir. Bu bilgileri biriktirme ihtiyacı olmamıştır.

Ancak insanoğlu tarıma dayalı yerleşik düzene geçince (buna tarım devrimi adı da verilmektedir) bilgi biriktirme ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Kimin ne kadar arazisi var, kaç hayvanı var (koyun, keçi, inek vb.), bir aile kaç kişiden oluşuyor, ne kadar vergi verecekler, gelecek yıl ne kadar vergi vermesi gerekiyor, meslekleri, iş yerleri, aldıkları ücretler vb. bilgileri kaydetme ihtiyacı ortaya çıkmıştır.

M.Ö. 2000'li yıllarda Mısır'da Nil nehri deltasında tarım yapmak tamamen bilgi kaydı ve bilginin işleme sistemine dayanmaktadır. Nil deltasında tarım yapılırken tarımsal arazilerin sınırları her yıl yeniden belirlenmekteymiş. Nil'in suları yükseldiğinde tarımsal araziler sular altında kalır, sular çekildiğinde çiftçilere tahsil edilen arazilerin sınırları yeniden çizilirmiş. Ancak mısırlı çiftçiler kendilerine ayrılan arazide ekim-dikim yaparken yeniden tarlalara su basarmış, mahsul zarar görürmüştü. Çiftçi kendisine tahsis edilen arazide rızkını çıkarmak için çalışıyor, elde edeceği mahsulden belirli oranda firavuna vergi verecektir, ancak su bas-

ması nedeniyle mahsul zarar görmüştür, nasıl vergi verecektir. O tarih itibari ile sağlanan bilgi birikimi sayesinde su basan arazi parçası ölçülür, tahsis edilen araziden çıkartılır, kalan su basmamış araziden vergi alınmaya yoluna gidilirmiş. Mevcut bilgiye yeni bilgi eklenirmiş. Şöyle ki;

*Tahsis edilen arazi- Su basan arazi = Vergilendirilecek arazi*

1550-1557 yılları arasında İstanbul'da Kanuni Sultan Süleyman, Süleymaniye Camii'ni inşa ettirmiştir. Süleymaniye Camii'nin inşaatının maliyetine ilişkin kayıtlar çok detaylı olarak tutulmuştur. Muhasebeci Mahmut tüm ücret ödemelerini çok detaylı olarak kayıt altına almıştır. Taş işçilerine, marangozlarına, usta-başlılarına, kursunculara, geçici denizci işçilerine, kölelere, sırt hamallarına, atlı hamamlarla ne kadar ücret ödediğini, çalışanların doğum yeri ve ikametgâhlarını da ayrıntılı kaydetmiştir.

Osmanlının tuttuğu Temettuat defterlerinde her hane-nin sahip olduğu hayvan cinsi ve miktarı, ağaç cinsi ve miktarı, elde ettiği yıllık gelir, ödemesi gereken bu yılki vergi ve ödeyebileceği gelecek yılki tahmini vergi kayıt altına alınarak bilgi birikimi sağlanmıştır.

Yukarıda anlatılan arazi tahsisi, Süleymaniye Camii inşaatı maliyeti ve Temettuat defterleri örneklerinden anlaşılacağı gibi biriktirilmesi gereken bilgilerin insan

beyninde kaydedilmesi ile çözülesi mümkün görülmemektedir. Bilgi birikimi sorununu çözmek için insanoğlu “yazı” ‘yı bulmuş ve kullanmıştır.

Gerçi önceleri eski Yunanda bazı öyküler, efsaneler, menkıbeler yazılmadan önce dilden dile nesiller boyu aktarılıp dolaşarak sözlü olarak oluşturulmuştur. Ancak sonuçta yazıya dökülerek biriken bilgilerin somutlaştırılması sağlanmıştır.

### **E) Sonuç**

Yazı kullanımı dünyanın birçok bölgesinde aynı anda başlamıştır. Yazıyı insanlar akla gelen konuların aksine ilk olarak muhasebe alanında kullanmışlardır. Bu olgu muhasebenin öneminden ziyade insanların hesaplaşma isteği ve borç alacak ilişkilerini kayda alma isteğinden kaynaklanmaktadır.

### **Kaynakça:**

Aslan Ahmet; Felsefeye Giriş, BB101 Yayınları, 2017, Ankara

Umberto Eco; Çirkinliğin Tarihi, Doğan Egmont Yayıncılık, 2009, İstanbul

Harari Yuval Noah; Hayvanlardan Tanrılara Sapiens, 38. Baskı, Kolektif Kitap, İstanbul



## İKİNCİ BÖLÜM

### BİLİM, FELSEFE VE MUHASEBE

Hesaplaşma, hesap görme insanlık tarihi kadar eski olsa da muhasebenin bir disiplin veya bilim olarak algılanması çok sonraki tarihlerde gerçekleşmiştir. İnsanlığın var oluşundan avcı toplayıcı toplumda ihtiyaçlarını insan toplulukları içinde karşılarken hesaplaşma ve hesap görme hep yaşanmıştır. Matematik ile muhasebeyi derin çizgiler ile ayırmak zordur. İlk insan ikinin birden (elma) çok olduğunu biliyordu. Daha sonra M.Ö. 570 te Pisagor geldi, dik üçgenin kenar uzunlukları arasındaki ilişkiyi açıklayan, kendi adını taşıyan, teoremi ortaya attı. Pisagor'dan sonra matematik çok gelişti. M.S. 1447 Luca Pacioli geldi muhasebenin en felsefi uygulaması olan çift kayıt sistemine ilişkin ilk kitap Summa de Arithmetica'yı yazdı. Bu kitap bir matematik kitabı olmasına rağmen muhasebe alanındaki en önemli felsefi uygulamayı içeriyordu.

Bu çalışmanın amacı bilim, felsefe, muhasebe arasında mantıksal ilişkileri araştırıp ortaya koymaktır.

#### A) Felsefe

Felsefe Yunanca 'bilgelik sevgisi' anlamına gelen 'philosophia' deyiminin Arapçalaşmış şeklidir. Kelimenin kök anlamının işaret ettiği gibi felsefe, bilginin (yunan-

cası episteme) ve bilgeliğin (yunancası sophia) kendisi, ona sahip olma iddiası değil; bilginin, ancak bundan çok daha özel olarak bilgeliğin (arapçası hikmet) sevgisidir. Bilgelik en basit ifadeyle, insan hayatının anlamı ve değerine ilişkin derin bilgidir. Bilgelik kendisine sahip olana mutluluk ve kurtuluş sağlayacağı, hayatına anlam ve değer katacağı varsayılan anlamlı ve değerli bilgidir. (Aslan,2017,122) Hayata değer katmayı kaliteli, sağlıklı, kolay yaşam olarak algılamak mümkündür.



**Resim:** Anadolu Felsefesi

Değerler Felsefesi ise, felsefenin, bilimin ele alamadığı iyi-kötü, güzel-çirkin gibi değerleri ele alan ve genel olarak 'değerler felsefesi' adıyla adlandırılan disiplinin

kaynağı ve varlık gerekçesi ortaya çıkmaktadır. Değer bir obje veya olguya atfedilen önem olarak tanımlanırsa, değerleri somut rakamlara dökken kaydeden bilim dalı ise muhasebe olmaktadır.



**Resim:** Uzakdoğu Felsefesi

## B) Bilgi

Muhasebe bilgisi konusunda yorum yapabilmek, muhasebe bilgisinin kalitesini, doğruluğunu tartışmaya açmadan önce bilgi kavramını tanımlamak gerekir. Bilgi; insan aklının alabileceği gerçek, olgu ve ilkelerin tümüne verilen addır. Veya bir konu ya da iş konusunda öğrenilen ya da öğretilen şeylerin bütünüdür.

Muhasebenin fonksiyonları düşünüldüğünde tartışmaları çok uzun sürelere yaymak mümkün olabilir. An-



cak bilgi üretme fonksiyonunu ilk sıraya yazmak gerekir. Pasifteki bir ay içersinde ödenecek borç tutarının 1.200.000 TL., aynı dönemde likit olan varlıklarının tutarının 100.000 TL. olması çok değerli bilgidir. Değeri ifade eden paranın M.Ö: 480 de kullanılmaya başlanmasından sonra ve M.S.1494 de çift kayıt sisteminin kullanılmaya başlanmasından sonra insan topluluklarının varlık, refah, servet ve benzeri bilgilerini hep muhasebe üretmiştir. Bu bilgiler toplumlar ve toplumları yöneten merkezi otoriteler için hep önemli olmuştur. Vergi ve benzeri ödemeler harç ve haraçlar hep buna dayalı olarak belirlenmiştir.

### **C) Bilim**

Bilim; Gözlem ve araştırma bulgularına dayanarak, olaylar nesnelere ve düşünceler arasında neden -sonuç niteliğinde ilişkiler bulmaya çalışan, olay ve olguları yöntemlere dayalı olarak çözümlenip genellemelere ulaşmaya çalışan sistematik bilgiler bütünüdür.

Bilim, bilimsel sonuç veya ürün olarak, 'herhangi bir şekilde düzenlenmiş (organize edilmiş) doğru bilgiler bütünü' diye tanımlanabilir.

Bilimin Özellikleri;

- 1) Bilimin, ilerleyicidir.
- 2) Bilim tarih boyunca birikmiş artmış olmasıdır.

- 3) Herkese açıktır, toplumsaldır.
- 4) Nesneldir.
- 5) Bilim dinamiktir. Sürekli değişme, gelişme, ilerleme içindedir.
- 6) Her zaman için geçici, değişebilir özellikleri ortaya çıkmaktadır.
- 7) Birbirleriyle tutarlıdır ve yine birbirleriyle mantıksal bir ilişki içerisindedir.
- 8) Bilime dayanarak tahminde bulunmak mümkündür. Yukarıdaki özelliklere bakılacak olursa muhasebenin bir bilim dalı olduğu söylenebilir.

#### **D) Felsefe-Muhasebe İlişkisi**

Felsefe ve Muhasebe şu ortak özellikleri taşır;

A) Her ikisi de genel olarak akılcı konuları konuşurlar ve kendilerini akla dayanan nedenlerle, gerekçelerle haklı kılmaya çalışırlar.

B) Her ikisi de bilinçli, yöntemli ve sistemli araştırma yapabilirler.

C) Her ikisi de kavram ve soyutlamalar kullanarak ilke ve yasalara varmak isterler, genelleme yaparlar.

Öte yandan, iki bilim dalı arasındaki farklılıkları da şu ana başlıklar altında toplamak mümkündür:

- 1) Muhasebe kavram ve soyutlamaları felsefeninkine göre daha az geneldir ve o, daha özel konuları ele alır.
- 2) Felsefenin hem olguları hem de değerleri ele almasına karşılık muhasebe, ancak, olgularla veya bir olgu olarak değerlerle ilgilenir.
- 3) Muhasebenin önermelerinin doğrulanabilmelerine karşılık felsefesinin önermeleri dar anlamda doğrulanamaz. Bunun bir sonucu olarak Muhasebeye, dayanarak hesaplamalar yapıp tahminde bulunma imkânına sahip olmamıza karşılık, felsefede böyle bir şey söz konusu değildir.
- 4) Muhasebe bilimsel araştırma ve buluşlar yapma yöntem usul standart ve esaslar belli ve öğretilbilir olmalarına karşılık, felsefenin filozoflar tarafından bile üzerinde uzlaşılan belli ve standart bir araştırma, düşünme yöntemi mevcut değildir.
- 5) Muhasebeye dayanılarak araştırma yöntemleri uygulanarak yeni bilgi ve kararlar yaratılabilmesine karşılık felsefe de böyle bir imkân mevcut değildir.

Bilim adamlarının çoğu, araştırmalarını yaparken, yaptıkları araştırmaların bir işe yarayıp yaramayacağını kendilerine sormazlar bile. Bilim adamının amacı, Aristoteles'in söylediği gibi, her şeyden önce ve asli olarak 'insanın doğal olarak sahip olduğu bilme arzusunun doyurmak' tır. Bir bilimsel araştırmayı tetikleyen

şey çoğu zaman pratik bir probleme çözüm bulmak amacı değil, bir başka bilimsel çalışma ve bunu bilimsel çalışmanın ortaya koyduğu başka bir bilimsel problemdir.

### **E) Felsefe, Estetik Muhasebe İlişkisi**

Bilim, felsefe ve muhasebede estetik kaygı vardır. Estetik haz, bir nesneyi veya bir temsil biçimini hiçbir çıkar gütmeyen bir hoşlanma veya hoşlanmama duygusuyla yargılama yetisidir. Bu hoşlanma duygusunun konusu olan şeye de güzel denir. Güzel insan yaşamında vazgeçilmezdir. Soruşturulmayan, üzerinde düşünülmeyen bir hayat, yaşanmaya değerdir. Güzel değildir.

Estetik nesne; değeri algılayan, ona hoş bir heyecan diye adlandırdığımız tepkiyi gösteren varlığa yine felsefi dilde estetik özne denir. Estetik öznenin estetik nesneye karşı gösterdiği tavır veya tepki ise, hiç şüphesiz, estetik tavır, yine bir başka kavramla, estetik yaşantı veya estetik deneyim kavramı ile ifade edebiliriz.

Estetik deneyim, ahlaki veya bilgisel, bilişsel deneyden temelde farklı bir deneyimdir. Estetik bir öznenin, estetik bir tavırla, estetik bir nesneye yaklaşması sonucunda duyduğu estetik heyecan veya duyguya da estetik haz denir.

Nihayet estetik bir nesneye estetik bir tavırla yaklaşan estetik bir özenin duyduğu bu estetik haz, aynı zamanda, bu özne tarafından söz konusu nesnenin değerinin değerlendirilmesi ile birlikte bulunur. Özne, söz konusu nesne hakkında onun güzel veya hoş olduğu yönünde bir yargıda bulunur ki buna da estetik yargı denir. Estetiğe atfedilen, biçilen değeri muhasebe belirlemeye, ölçmeye veya değerlemeye çalışır.

O halde estetiği, estetik nesnelere seyrettiğimizde ortaya çıkan unsur veya kavramların analizi ve problemlerin çözümü ile meşgul olan felsefe disiplini olarak tanımlamamız mümkündür. Bu kavramlar görüldüğü gibi estetik özne, estetik nesne, estetik heyecan, estetik haz, estetik yargı, estetik değer, estetik deney, güzel, hoş, çirkin vb. kavramlardır.

Bir sığırcık kuşunun ötüşü, bir günbatımı manzarası, doğal bir yayla patikası veya sahilde patlayan dalgalar, şarlayan şelale güzel olduğu ve bizde hoş veya yükselen duygular oluşturduğu gibi; Ravel'in Bolero'su Orhan Veli'nin koltuk altı şiiri, Pablo Picasso'nun Guernica'sı, Orson Welles'nin bir filmi de güzeldir ve bizde benzeri duygular uyandırır. Estetik çoğu kez sanattaki güzel ile ilgilenir ve ona indirgenir.

Öte yandan, güzelliğin sanat felsefesinin ana kavram ve değeri olması söz konusu olmakla birlikte, biricik

kavramı olmadığını da belirtmemiz gerekir. Çünkü haklı olarak işaret edilmiş olduğu gibi estetik veya sanat felsefesi, güzelin yanında hoş olanla yüce olanla soylu olanla da ilgilenir. Hatta ahlak felsefesinin konusunun iyi ve kötü olan olduğunu söylemek bile mümkündür. Çünkü çirkinlik de, şüphesiz, olumsuz olmakla birlikte sanatsal-estetik bir değerdir. Öte yandan, güzel olanın aynı zamanda hoş veya soylu veya yüce olan olduğunu söylemek de her zaman doğru değildir. Bundan dolayı, estetiğin, güzel olandan daha geniş bir alanı içine aldığını söylemek makul olacaktır. (Aslan,2017,154)

Süleymaniye Camii'ne, içinde ibadet edilecek ve Tanrı'ya yaklaşılabilecek kutsal bir mekan, bir mabet olarak bakan ve onun içinde minberi, mihrabı, sütunları, kubbeyi vb. bu gözle seyreden bir müminin bakış tarzı estetik değil, dinsel anlamda din bilim çerçevesindedir. Sanat tarihçisinin güzel bir camii ile ilgili olarak onun ne zaman, kimin tarafından, hangi üslupla, hangi malzeme kullanarak, hangi plana göre yapılmış olduğuna ilişkin bilgi edinici tavrı, estetik bir tavır değildir. Ünlü örneği verirsek Shakespeare'in ünlü oyunca Othello'nun temsiline giden biri kendisini oyuna yoğunlaştıracığı yerde, Othello'nun karısı ile olan ilişkisini kendisinin karısıyla olan ilişkisi ile karşılaştırıp oyunu bu gözle seyrediyorsa ve oyundaki olaylara bu açıdan

tepki veriyorsa, onun kesinlikle estetik bir tavır içinde olmadığını söyleyebiliriz. Eğer dikkatli bakılırsa Süleymaniye Camii'nin muhasebe kayıtlarında da estetik yan bulunabilir. (Aslan,2017,157)

Güzel bir filmi seyretmekten haz duyarız. Güzel bir romanı okumak hoşumuza gider. Estetik bir ortamda Süleyman Çelebi'nin mevlidini dinlememiz ruhumuzda yüce veya soylu duygular uyandırır. Haz duyularımızı kullanmamız sonucunda bizde meydana gelen ve hoşumuza giden bir duygudur. Pasta yemek, şarap içmek, sevişmek bize haz verir Ancak estetik bir hazdan veya hoşlanmadan kastedilen, şüphesiz, bundan farklıdır. (Aslan,2017,142)

Bir resim görme duyusu ile görülür; bir sonat, işitme duyusu ile işitilir; bir opera hem görülür hem işitilir. Ancak estetik bir hazdan veya hoşlanmadan kastedilen, yapısal olarak fiziksel hazdan farklı olan bir hazdır. Fiziksel bir nesne, fiziksel nesne olarak duyularımıza hitap etmesi bakımından fiziksel hazzımızın, fenomenal bir nesne olarak duyularımıza veya daha doğrusu duyarlılığımıza, duygularımıza hitap etmesi bakımından estetik hazzımızın konusudur. Bir elmayı ısırılmaktan duyduğumuz hazla, o elmanın resmini görmekten duyduğumuz haz birbirinden yapısal bakımdan farklıdır. Bir bilanço hazırlamak için harca-

nan çaba sonunda gerçeğe uygun bir bilançonun bağlanmış olması muhasebeciye ayrı bir haz verir.

Estetik özne, kendisini seyrettiği şeyden ayırır ve onunla kendisi arasında daima bir mesafe olduğunu bilir. Buna karşılık fiziksel deneyde, yani elmayı ısırın insanın deneyinde böyle bir mesafe mevcut değildir. Özne nesneyi kucaklar, onunla birleşir ve onu tüketir. Muhasebe bilminde de özne muhasebeci nesne mali tablo veya benzeri olabilmektedir.

Sevdiğimiz bir arkadaşımız ile yolda karşılaşmamız bize sevinç verir, içimizi neşeye doldurur. Ama bu, Zeki Müren'in Sana Muhtacım adlı eserini dinlediğimizde duyduğumuz sevinç ve neşe duygusundan farklı bir duygudur. Başarılı hata ve hileden uzak bir gelir vergisi beyannamesinin düzenlemenin verdiği sevinç muhasebeci açısından çok farklıdır. Genel olarak söylersek hayata ilişkin duygularımız, heyecanlarımız, sevinç ve hoşlanmalarımızla sanat eserlerinin bize verdiği duygular, heyecanlar, sevinç ve hoşlanmalar birbirlerinden farklıdır.

## **F) Sanat ve Muhasebe**

Sanat genelde, doğada hazır bulduğumuz şeylere karşıt olarak insan tarafından yapılan şeydir. Bu anlamda olmak üzere bir resim, ev, sandalye, gemi, ayakkabı, dil, devlet vb. bir sanat eseri veya sanat ürünüdür.



Bir ev hem içinde oturulacak bir mekândır hem de estetik bir temaşanın konusu olabilecek bir özelliktedir. Aynı şey bir tabak, bir vazo, bir otomobil için de söz konusu olabilir.

Bazı şeyler ise estetik olarak seyredilme dışında herhangi bir işleve sahip değildirlir. Örneğin bir heykel veya duvara astığımız bir yağlıboya tablo böyle bir şeydir. Özetle söylemek gerekirse estetiğin konusu olan objeler, kendilerine güzel sanatlar adı verilen sanatların ürünü olan objelerdir. Güzel sanatlar ise diğer sanatlardan yalnızca estetik olarak seyredilmek, dinlenmek veya okumak için yaratılmış olan sanat nesneleri ile ilgilenen sanatlar olarak ayrılırlar. Bir oratoryo ne işe yarar? Onun işlevi nedir? Onun işlevi bizde estetik tepkiler doğurmasıdır.

Sanatları işitsel sanatlar, seslerle ilgili sanatlar biçiminde sınıflandırılabiliriz. Görsel sanatlar, görme ile ilgili nesnelere oluşan sanatlardır. Edebiyat bir başka tür sanat sınıfını temsil eder. Bir bakıma görsel sanattır; çünkü bir şiir veya roman gözle görülür, gönül gözyle görülebilir, yani okunabilir. Bir bakıma işitsel bir sanattır; çünkü bir şiir kulakla işitilebilir, yani yalnızca dinlenebilir. Ama bir romanın estetik değerini, onun okunması veya bir şiirin estetik değerini onun dinlenmesi teşkil etmez. En doğrusu belki edebi sanatlara sembolik sanatlar denmesidir. Güzel ve hoş olan aynı

zamanda iyi olan mıdır veya acaba sanat bize bir şey bildirir mi? Sanatçı acaba güzel denilen nesnelere nesnel olarak var olan ve güzellik denilen bir değeri keşif mi eder yoksa onu yaratır mı? (Aslan,2017,185).

Sanat Eserinin Değerleri duygusal ve formel değerler olarak ikiye ayrılır. Duyusal değerleri, estetik bir alıcının estetik bir nesneyi sırf duygusal özelliklerinden kavradığında hoşlandığı değerlerdir.

Duyusal değerler, heykelin kendisinden yapıldığı mermerin göze hoş görünen rengi, dokunma duyusuna hoş görünen kayganlığı veya pürüzsüzlüğü türünden duygusal özelliklerdir.

Duyusal değerlerle kastettiğimiz onların fiziksel özellikleri değil, daha önce belirttiğimiz anlamda estetik algımızla ilgili özellikleridir.

Formel Değerlere sanat eserinin formu adı verilmektedir. Formdan kastedilen, bir sanat eserinin, örneğin heykelin dış görünüşü veya biçimi değildir. Sanat eserinin parçalarının veya kısımlarının birbirleriyle ilişkisi, onun bütünsel örgütlenmesidir.

Bir sanat eserinin formunu da ikiye ayırmak mümkündür: Büyük form(yapı), küçük form(doku). Büyük form, sanat eserini meydana getiren temel öğelerin iç ilişkilerinin meydana getirdiği bütünsel örgütlenme-

dir. Büyük forma muhasebe sistemi küçük forma zarar tablosu adı verilebilir.

Peki bir sanat eserinin formel değeri bakımından ölçütleri nelerdir? Genel olarak birlik ölçütüdür.

Bir sanat eserinin birliği olmalıdır. Bu birlik, kaosun, düzensizliğin, karışıklığın tersidir. Bu birlik çeşitliliğin birliği olmalıdır; birliği olan bir sanat eseri, içinde çok sayıda değişik öge içermeli ancak bu öğelerin hepsi bir bütün teşkil etmek üzere birbirleriyle uyumlu bir şekilde birleşmiş olmalıdır. Birliği olan bir nesnede zorunlu olan her şey onda bulunmalı ve zorunlu olmayan hiçbir şey de onda bulunmamalıdır. Bütünlük içinde uyum senfoni orkestrası ile muhasebeyi anımsatır. Orkestrada bir tek yanlış davul sesi orkestrayı bozarken muhasebe de bilanço kalemlerinden birisinde bir kuruşluk eksiklik veya fazlalık bilanço eşitliğini bozar.

Bir sanat eserinde bulunması gereken formel değerlerden bir diğeri olarak gelişmeden söz edilebilir. Sanat eserinde, özellikle müzik, tiyatro veya roman gibi zamansal boyut içeren sanatlarda temalar veya olaylar gelişmeli, geliştirilmelidir.

Duyusal ve formel değerler, sanat eserinin kendisini ortaya koyduğu ifade araçları olan renkler, sesler, kelimeler ile ilgili iç değerlerdir. Bir de sanat eserinin

değerlendirilmesi ile ilgili olarak sanatın dışından, yani hayattan gelen değerler vardır. Bunlar araçlarda bulunmazlar; ancak bu araçların ve onlarla anlatılan şeyin alınmasında ve değerlendirilmesinde önemli bir rol oynarlar.

Estetik bir yargı, bir ahlak yargısı veya ahlaki yargı değildir. Bir sanat eserinin değeri de onu seyreden, dinleyen veya okuyan insanın ahlakını düzeltmesinde veya iyileştirilmesinde yatmaz.

Bununla birlikte başta Platon ve Tolstoy olmak üzere birçok filozof ve yazar, sanatla ahlak arasında sıkı bir ilişki kurmak ve sanatı, ahlakın hizmetine koşturmak amacı ve çabası içinde olmuşlardır. Muhasebe mesleğinin icrasında en önemli unsur etik değerlerdir.

Bunlara göre insanların ahlaki duygularını geliştirmeyen veya onların ahlaki davranışlarına olumlu bir katkısı olmayan sanat, gerçek sanat değildir; olsa olsa bir oyun, boş bir eğlence, hayattan bir kaçıştır.

### **G) Sonuç**

Her disiplin bilim olma çabası içerisindedir. Muhasebenin bilim olup olmadığı uzun yıllar tartışılmış, tartışılmaya da devam edecektir. Felsefe konusu da buna benzerdir. Ancak muhasebenin felsefi boyutu çok ön plana çıkmaktadır. Muhasebe ve felsefe bilim çerçevesi

içerisinde yapboz parçaları gibi birbirinin içerisine geçmiş durumdadır.

**Kaynakça:**

Aslan Ahmet; Felsefeye Giriş, BB101 Yayınları, 2017, Ankara.

Umberto Eco; Çirkinliğin Tarihi, Doğan Egmont Yayıncılık, 2009, İstanbul.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### MUHASEBE VE DUALİZM

Türkçeye ikicilik olarak çevrilen düalizm Latince iki anlamına gelen “duo” sözcüğünden türetilmiştir. Başta felsefe ve din biliminde çeşitli öğretileri tanımlamak için geliştirilen yöntem olarak adlandırılır. Bu öğretileri genel olarak birbirine zıt olan iki temel madde yer almaktadır. Felsefe ve din başta olmak üzere birçok disiplinde var olan ikicilik belki en çok muhasebe alanında kendisine yer bulmaktadır. Felsefede madde ve ruh olarak, dinde günah-sevap, cennet-cehennem biçiminde çok bilinen ikilemler bulunmaktadır. Muhasebede ise çok bilinen ikilemler, gelir-gider, varlık-kaynak, kar-zarar, borç-alacak biçiminde ifade edilebilir.

İşletmeci işletmenin varlıklarını işletmeye koyduğu özkaynaklar veya dışarıdan bulduğu yabancı kaynaklar ile finanse ederek faaliyetlerini sürdürebilir. İşletmenin varlıkları yeni bir ikicilik ile ifade edilir, dönen varlıklar- duran varlıklar.

İşletmenin mali tablosunda çok önemli öz kaynak-yabancı kaynak dengesi için her konuda olduğu gibi birçok rasyo (oran) analizi yaratılmıştır. Öz kaynak-yabancı kaynak ikiciliğinde önemli bir dengenin sağlanmış olması beklenir. İşletmenin varlıklarının fi-

nansmanının sadece öz kaynaklar veya sadece yabancı kaynaklar ile finanse edilmesi istenmez.

Yabancı kaynaklarda yine başka bir ikicilik ele alınmaktadır. Kısa vadeli ve uzun vadeli olarak. İşletmenin kaynakları arasında yer alan kısa ve uzun vadeli yabancı kaynakların belirli bir mantık çerçevesinde uyumlu olması beklenir. Tümüyle kısa veya uzun vadeli yabancı kaynak işletmeyi zora sokabilir.

Muhasebede hangi kayıt sistemi kullanılırsa kullanılsın bir kişinin, işletmenin kurum veya devletin gelir ve giderleri kayıt altına alındığında dönemin sonunda veya yaşamın sonunda bir gider veya gelir toplamına ulaşılır. Gelir ve gider düalizmi dönem içerisinde birbirleriyle hep etkileşim halindedir. Geliri oluşturmak için gidere katlanmak gerekir. Katlanılan giderler gelirlerin oluşmasına yardımcı olur.

Gelir-gider düalizminin sonucunda bir kar oluşur. Dönem sonunda oluşan bu kar yine bir dualizm yaratır. Her faaliyet mutlaka kar ile sonuçlanmaz. Zarar ihtimalinde vardır. Doğru ve isabetli eylemler, kar ihtimalini arttırırken; yanlış ve isabetsiz eylemler zarar edilmesine neden olur.

Sonuçta, dönemin, eylemin veya yaşamın sonunda gelir-gider düalizmi kar veya zarar düalizmini yaratır. Kar sermayeyi büyütürken, zararın sermayeyi azaltma

gibi sonuç yarattığını görürüz. Sermayenin artması veya azalması da ayrı bir düalizmdir.

Çalışmanın amacı; başta felsefe olmak üzere birçok bilim dalında düalizm söz konusudur. Muhasebe biliminde mevcut düalizm kavramlarını ortaya koymak tartışmaya açmaktır. Bu literatürde bir başlangıç olacaktır.

### A) Dualizm

Türkçeye ikicilik olarak çevrilen düalizm latince iki anlamına gelen “duo” sözcüğünden türetilmiştir. Başta felsefe ve din biliminde çeşitli öğretileri tanımlamak için geliştirilen yöntem olarak adlandırılır. Bu öğretileri genel olarak birbirine zıt olan iki temel madde yer almaktadır.



**Resim:** Felsefede Eski, Muhasebede Yeni Boyut Dualizm



Felsefe ve din başta olmak üzere birçok disiplinde var olan ikicilik belki en çok muhasebe alanında kendisine yer bulmaktadır. Felsefede inanç olarak, dinde günah-sevap, cennet-cehennem biçiminde çok bilinen ikicilik bulunmaktadır. Muhasebede ise çok bilinen ikicilik, gelir-gider, varlık-kaynak, kar-zarar, borç-alacak biçiminde ifade edilebilir.

Bu bölümün amacı felsefede çok tartışılan düalizmin en fazla muhasebe alanında mevcut olduğunu dikkat çekmektir.

## **B) Descartes'e Göre Dualizm**

Sokrates'in kavrama ait söylemlerinin Platon'un idealar öğretisine ve zihin ve beden ayrılığına temel oluşturmaları gibi, ideaların da Aristoteles'in form-madde ayırımına kaynaklık ettiğini görürüz.

Platon'daki zihin-idea ilişkisi ile Aristoteles'in ruh kuramındaki form-madde karşılığı ya da energeia ve entelechia ayırımından sonra felsefede zihin konusundaki ilk ciddi kuram Descartes tarafından geliştirilmiştir. Descartes zihni bedenden ayrı bir töz olarak ele almış ve bütün gerçek bilgilerin kaynağının zihnin dolaysız algısıyla ortaya çıkan kavramlarla oluşturulabileceğini söylemiştir. Bunun sonucunda ise bedeni bir makine olarak görmek zorunda kalmıştır. Descartes'ın

savunduğu zihin-beden dđalizmi, gerçekte bir ruh ikilemini de beraberinde getirmiştir.

Descartes'a gđre dđřünen şey, aynı zamanda zihindir, ruhtur. Dđřünmek, duymayı da beraberinde getirir. Dđřünme fiilinden kastedilen şey, biçim yönünden algılamayı anlamakla, onun zihinde olduğunu yani zihinde aktif hâlde bulunduğunu kavramakla aynı şeydir. Bu da zihinle ilgili bir sonuçtur ve başka herhangi bir şekilde dđřünme gücü zihin dışında var değildir. Descartes, zihnin cisimsizliği tezini kabđl etmiş olmaktadır. Zihnin cisimsizliğini savunmada üç dđřünsel dayanaktan yani ilâhiyat, metafizik ve bilimden hangisinin olduğunu saptamak oldukça güçtür. Descartes, ruhun tutkularını tanımak için, onun fonksiyonlarını bedenin fonksiyonlarından ayırmak gerektiğini söyler. Burada da dikkatimizi çeken şey, zihin ve ruhun birbirlerinin yerine kullanıldıkları ve dđřünen şeye karşılık geldikleridir.

Bazı durumlar hem zihin hem de bedenden kaynaklanır: İstenç, algı ve hayâl gibi tutkuların dđřünceye ait yönü ruh tarafından yerine getirilir. Descartes'a gđre, var olmak için ancak öze gereksinim duyulur, uzama değil. İnsan doğası kuşku, anlayış, kabul, inkâr, istenç, hayâl ve duygu gibi yetileri kendinde barındırır ve cisimsiz bir zihin olarak bu edimleri yapabilir. Ruhun

bedenden yani cisimden ayrı olduğu ve onsuz yaşayabileceği açıktır.

Descartes'a göre ruh, yalnızca insanlarda vardır. Zira insan, düşünene bir varlıktır. Düşünceyle ruh aynı anlamda olduğuna ve hayvanlar düşünemediğine göre, hayvanlarda ruh yoktur. Önceden de belirttiğimiz üzere akıl, ruh, zihin hep aynı anlamda kullanılmaktadır. Öyleyse, hayvanlarda akıl da yoktur; hayvanların bir kısmı konuşmayı becerebilse bile, bunlar yalnızca düşünme olmaksızın yapılan şeylerdir. Bazı dilsiz ve sağır doğan kimseler, konuşamadıkları hâlde meramlarını anlatabilirler. Descartes, Aristoteles'ten bu yana kabûl gören nebati, hayvani ve insanî ruh ayırımına dayanan klasik ruh görüşünü reddederek yalnızca zihni, rasyonel ruhu yani bir anlamda insanî ruhu, benliği kabûl etmektedir.

Descartes, ruhla bedeni ayrı tutmasından dolayı, canlı bedenle cansız bedeni de bir tutar. Ölü beden, fonksiyonunu yitirmiş yahut durmuş bir makine gibidir. Bedeni makine sayan Descartes, ölü bedeni de bozuk bir saate benzetir. Sonra ruhun ölümsüzlüğüne geçen filozof, bedeninin yok olmasından sonra ruhun yok olmayıp varlığını devam ettirdiğine inanır: İnsan bedeni kolayca yok olabilir, ama zihin veya düşünene ruh, mahiyeti ve doğası gereği ölümsüzdür.

Beden her ne kadar Tanrı yapımı da olsa, bir makineden daha fazla şey olmadığı için aklın işlevselliğini yerine getirecek organlara sahip değildir. Descartes, her soruya yanıt veren bir makinenin yanıtının en aptal insanların bile verdiği şekliyle bir anlamdan uzak olduğunu söyler. Bedenin her şeye aklın yaptığı gibi yanıt verme yetisine sahip olması etik açıdan da imkânsızdır. Çünkü insanın diğer varlıklardan ayrı ve üstün olma nedeni zihinsel yapısıdır. Eğer diğer canlıların hareketleri de insanınki gibi bilinçli olsaydı, insanın diğer varlıklardan bir farkı kalmazdı.

### **C) Dinsel Dualizm**

Düalizme göre insan, birbirine indirgenemeyen iki temel bileşenden oluşur: maddî beden ve maddî olmayan ruh. Varlığın zihinsel yönleri düşünme, hissetme, karar verme, hayal kurma, arzu etme vb. gibi şeylerden oluşur. Fizikî yönler ise ayakları, kolları, beyni, masayı, sırayı ve benzerlerini içermektedir. Düalistin yanıtlaması gereken temel sorulardan biri tamamen maddî olan beden ile yine maddî olmayan ruh arasındaki etkileşimi açıklamaktır.

Zihin ve beden, aynı anda aynı saati gösterecek şekilde kurulmuş iki saat gibi birbirine paralel bir işleyiş içinde bulunmaktadır. Düalizm sorununun merkezinde 'bilinç' kavramı yer almaktadır. Beyin gibi fiziksel bir

şeyin, nasıl olup da bilinç adını verdiğimiz karmaşık duygu ve düşünce kalıplarına neden olabildiği bu alanda sahip bulunduğumuz en büyük güçlüktür. Nasıl olur da tamamen fizikî olan bir şey hüznün duyabilir veya bir tabloya kıymet takdir edebilir? Bilinç, zihnin, düşünmenin, duygunun, duyumun, algının, iradenin, arzulamanın, anıların farkında olunmasını sağlayan yetidir. Bu farkında oluş, insanın çevresi veya bizzat kendisi hakkında olabilir. İnsanın çevresi ve onlar hakkındaki bilincine “nesne veya şey bilinci”, kendisinin farkında oluşuna “özbilinç” veya “kendinin bilinci” denmektedir.

Modern dönemde zihin-beden problemi klasik ifadesini, Descartes’in ruh ve beden biribirinden farklı olduğunu ileri süren iki cevher kuramında bulmuştur: Beden ile ruh arasında, beden mahiyeti icabı daima bölünmesi, ruhun ise tamamen bölünmemesi yüzünden büyük bir fark görüyorum. Zira gerçekten ruhumu, yani yalnız düşünen bir şey olan kendimi gözden geçirdiğim zaman, onda hiçbir bölüm göremiyorum, aksine kendimi tek ve tam bir şey olarak idrak ediyorum. Her ne kadar bütün ruh tamamıyla bedenle birleşmiş gibi görünse de bir ayak, bir kol veya vücudumun başka bir parçası bedenimden ayrıldığı zaman ruhumdan hiçbir şey ayrılmadığı muhakkaktır.

Descartes'in düalizminde gerçeklik, biri madde diğeri de bilinç ya da düşünce olmak üzere iki boyut veya cevherden oluşmaktadır. Descartes, zihin ya da bilinci, gördüğümüz, kokladığımız ve dokunduğumuz dünyadan tamamıyla bağımsız olarak düşünmektedir. Buna göre Descartes, zihin ve maddeyi birbirinden mutlak anlamda ayrı iki cevher olarak tanımlamış ve bunlar arasındaki ilişkiyi ortaya koyamamıştır.

Locke, 'insanın kendi zihninden geçenleri algılaması' olarak tanımladığı bilinci, doğrudan bilinç davranışlarından çıkarmaktadır. Descartes, zihin ve beden arasındaki ilişkinin sınırlar aracılığıyla sağlandığını düşünmekteydi. Örneğin, ayağında bir ağrı hissettiğimde bu duygu beyne kadar aktarılır ve oradaki ruha bir etkide bulunur. Dolayısıyla ruh, bedenin uyarılarını algılar ve bunlara tepkilerde bulunur.

#### **D) Muhasebede Dualizm**

Muhasebede birçok düalizm çatışması ile karşılaşılabilir. Bunlardan bazıları aşağıdaki gibi incelenebilir.

##### **1) Varlık-Kaynak Dualizmi**

İşletmeci işletmenin varlıklarını işletmeye koyduğu özkaynaklar veya dışarıdan bulduğu yabancı kaynaklar ile finanse ederek faaliyetlerini sürdürebilir. İşletmenin varlıkları yeni bir ikicilik ile ifade edilir, dönen varlıklar- duran varlıklar. İşletmenin yapısına göre

işletme çok fazla duran varlık sahibi olabilir. Veya aksine dönen varlık sahibi olabilir.

Dönen-duran varlık ikiciliği işletmenin faaliyet gösterdiği sektöre göre duran-dönen varlık kalemleri arasında dağılım gösterir. Sektör dağılımın mantığını belirler. Otelcilik sektöründe faaliyet gösteren işletmede duran varlık yüksek, ticari sektörde faaliyet gösteren işletmede dönen varlık kalemleri yüksek olabilir.

Bu dağılımın sektöre göre mantıklı olması konusunda oranlar belirlenmiş, görüş oluşmuştur.

İşletmenin kaynakları yine bir ikicilik ile finanse edilebilir. Bu ikicilik özkaynak-yabancı kaynak ikilemidir ve yapılan yatırım geriye ödenebilecek kadar, ödenebilir büyüklükte olmalıdır.

## **2) Öz kaynak-Yabancı Kaynak Dualizmi**

İşletmenin mali tablosunda çok önemli öz kaynak-yabancı kaynak dengesi için her konuda olduğu gibi birçok rasyo (oran) analizi yaratılmıştır. Öz kaynak-yabancı kaynak ikiciliğinde önemli bir dengenin sağlanmış olması beklenir. İşletmenin varlıklarının finansmanının sadece öz kaynaklar veya sadece yabancı kaynaklar ile finanse edilmesi istenmez. Varlıkların finansmanının sektörlerden sektöre değişiklik gösterse de çoğunlukla yabancı kaynaklar ile öz kaynaklar arasında düzenli (eşit) dağılması istenir.

### 3) *Öz kaynak Dualizmi*

Öz kaynak kalemleri arasında bir felsefi ikicilik var mıdır? Yanıt bulunması gereken bir sorudur. Öz kaynaklara bakıldığında bir ikicilik görülmemektedir. En azından yabancı kaynaklara benzer bir ikicilik söz konusu değildir.

Ancak öz kaynak hesapları arasında kuruluşta öz kaynak-sonradan oluşturulan öz kaynak biçiminde ikicilik oluşturulabilir. Kuruluştaki öz kaynak işletme ortaklarının kuruluş aşamasında işletmeye sermaye olarak koydukları varlıklar toplamından oluşur. 500 Sermaye hesabında izlenir. Sonradan oluşturulan öz sermaye ise 500 Sermaye hesabının dışındaki öz kaynak hesaplarıdır.

Kuruluştaki öz kaynaklar işletme karlı çalıştığı sürece aynı kalmasına karşın, sonradan oluşan öz kaynaklar artış gösterir. Çok iyi yönetilen işletmelerde elde edilen karın fazlalığı geçmiş yıllar karlarını da arttırarak zaman içinde geçmiş yıl cari yıl karları ikiciliğini yaratmıştır.



#### **4) Kısa Vadeli-Uzun Vadeli Yabancı Kaynak Dualizmi**

Yabancı kaynaklarda yine başka bir ikicilik ele alınmaktadır. Kısa vadeli ve uzun vadeli olarak. İşletmenin kaynakları arasında yer alan kısa ve uzun vadeli yabancı kaynakların belirli bir mantık çerçevesinde uyumlu olması beklenir. Tümüyle kısa veya uzun vadeli yabancı kaynak işletmeyi zora sokabilir. Kısa vadeli yabancı kaynakların kısa vadede ödenecek büyüklükte, uzun vadeli yabancı kaynakların uzun vadede yatırıma müsait olacak kadar büyük olması beklenir.

#### **5) Borç-Alacak Dualizmi**

Muhasebe işletme ve benzer konuların borç alacak ilişkilerini kayıt altına alır. Borç alacak tutarlarının bilançoda yer alması da bir düalizm yaratır.

Borç-alacak düalizmi belirli bir mantık ve prensip dahilinde bilançoda görünmelidir. Bir denge dahilinde yer almalıdır. Aradaki dengeli ilişkinin bozulmuş olması, başka bir ifade ile azlığı çokluğu düalizmi bozar. Bu da işletmenin finansal yapısının bozulduğu anlamına gelmektedir.

Varlıklarda bir miktar alacak, kaynaklarda çok az borç veya sıfır borç düalizmi bozacaktır. Bunun tersi de borç-alacak düalizmini bozar. Hiç alacak olmaması belirli tutarda borç olması bozuk bir borçlanmayı işaret edebilir. Borç-alacak düalizmini bozar. Bu da, bozuk bir finansal yapı oluşmasına neden olmaktadır.

Borç-alacak düalizminin korunmasına ilişkin birçok rasyo oluşturulmuştur. Rasyo analizleri ile bu düalizmin korunması amaçlanmaktadır.

#### **6) Gelir-Gider Dualizmi**

Muhasebede hangi kayıt sistemi kullanılırsa kullanılsın bir kişinin, işletmenin veya kurum veya devletin gelir ve giderleri kayıt altına alındığında dönemin sonunda veya yaşamın sonunda bir gider veya gelir toplamına ulaşılır. Gelir ve gider düalizmi dönem içerisinde bir-biriyle hep etkileşim halindedir. Geliri oluşturmak için gidere katlanmak gerekir. Katlanılan giderler gelirlerin oluşmasına yardımcı olur.

Gelir-gider düalizminin sonucunda bir kar oluşur. Dönem sonunda oluşan bu kar yine bir dualizim yaratır. Her faaliyet mutlaka kar yaratmaz. Zarar ihtimalide vardır. Doğru ve isabetli eylemler kar ihtimalini artırırken; yanlış ve isabetsiz eylemler zarar edilmesine neden olur.

Sonuç da dönemin, eylemin veya yaşamın sonunda gelir-gider düalizmi kar veya zarar düalizmini yaratır.

Kar sermayeyi büyütürken, zararın sermayeyi azaltma gibi sonuç yarattığını görürüz. Sermayenin artması veya azalması da ayrı bir düalizmdir. Giderin fazlalığı zarar ettirir, gelirin fazlalığı kar ettirir. Bu sonuçlar ayrı bir dualizm yaratır.

GİDER	GELİR
ZARAR	KAR

### **E) Sonuç**

Felsefenin önemli bir tartışma konusu olan düalizm en fazla muhasebe alanında yaşanmaktadır, rastlanmaktadır. Belki de bu olgu muhasebenin felsefi yönünü ortaya koymaktadır.

### **Kaynakça:**

Aslan Ahmet; Felsefeye Giriş, BB101 Yayınları, 2017, Ankara.

Harari Yuval Noah; Hayvanlardan Tanrılara Sapiens, 38. Baskı, Kolektif Kitap, İstanbul.

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### FUNDAMENTAL VE MUHASEBE

Fundamental İngilizce bir kelimedir. Temel, esas, öz, asıl, ana anlamlarına gelmektedir. Aynı kelime sporda, sanatta ve daha pek çok konuda uyum, ahenk, intibak, entegrasyon, harmoni anlamında kullanılmaktadır.

#### A) Sporda Fundamental

Özellikle topla yapılan sporda sporcunun topla fundamentalı (uyumu) önemlidir. Topla fundamentalı iyi olan sporcunun estetik görüldüğü açıktır.

Basketbolda özellikle genç sporcuların fundamentalı (topla uyumu) sağlanması için 8 dribble, ricochetdribble, spider, drum, ön el değiştirme, arka el değiştirme, bacak arası değiştirme çalışmaları yaptırılır. Bu çalışmalardan başka temel hareketlerin birbiriyle uyumunu sağlamak için hesitation, dribbling, turnike, spin, dribbling, turnike çalışmaları yaptırılır. Bu hareketlerin oyun esnasında birbiri ile peş peşe uyumlu yapılması göze hoş görünür, basketboldan alınan zevki ve hazzı artırır. Fundamentalı iyi olmayan sporcu topu bir kez bile yere vurmak istese kontrolü kaçırap topu kaybeder.

Futbolda da fundamental önemlidir. Çok uzaktan gelen yüksek veya sert pası bir dokunuşla bir metre önü-

ne, koşu yoluna indirip dripping yaparak, topu kaptırmadan kaleye gönderebilen futbolcu çok estetik görünür. Seyredenler rakip takımın taraftarı bile olsa topa uyumlu olan hareketlerden zevk ve haz alır. Futboldaki fundamentalı anlatabilmek için “telefon kulübesinde bile çalım atar”, “adeta rakibin içinden geçti”, “kaleci kımıldayamadı bile” gibi söylemler geliştirilmiştir.

Diğer sporlarda da fundamental önemlidir. Voleybolda smaçörün önündeki bloğu aşarak topa en yüksek (veya en uygun) noktada buluşarak onu rakip sahaya düşürmesi (touch) sporcunun fundamentalı ile olabilmektedir. Jimnastik sporu da tamamen fundamentalı dayanmaktadır. Sporcu hareketlerinde yer ile uyumlu, toplu hareketlerinde topa, şeritli hareketlerinde şeritle; kulplu beygir, halka, atlama, denge (tahtası) hareketlerinde harekete isim veren jimnastik aletiyle uyum içinde olmalıdır. Bu tür uyumun estetik görünmesi için sporcuların çok tekrarlı çalışmalar yapması gerekmektedir.

## **B) Zanaatta Fundamental**

Birçok zanaatın icrasında da fundamental (uyum) önemlidir.

Sıcak demir döven iki zannatkarı göz önüne alırsak; birisi usta diğeri çıraktır. Usta ocaktan akkor hale gel-

miş demiri maşayla alır, örsün üzerine koyar diğer elindeki çekiç ile döverken karşısındaki çırak da balyoz ile ustanın karşısına geçip, usta çekici vurduktan sonra çekiç yukarıdayken balyoz ile akkor haldeki demire vurur. Bir usta bir çırak balyoz ve çekici sırasıyla akkor demiri döverek şekil verirler. Bu vuruşlardaki uyum o kadar önemlidir ki; balyoz ve çekiç birbirine çarpmadan dövme işlemi dakikalarca sürer. Dövme esnasındaki balyoz ve çekiç sesleri bir ritim kazanarak devam eder. Dövmedeki görsel uyum ritmik ses olarak da izleyene haz ve zevk verir. Bu arada akkor demir balyoz ve çekiç darbesi ile şekil değiştirir. Sıradan bir demir parçası orak yabası veya kazma yabasına dönüşür.

Usta ile çırak arasındaki bu uyum ilk anda hemen sağlanabilmiş değildir. Denemeler sonrasında ustanın çırağa birçok kez kızması sonucu uyum sağlanabilmiştir.

Günümüzde makine ile yapılıyor olsa da fundamental dayanan bir başka zanaat dalı keçeciliktir. İmal edilecek keçenin özelliğine göre bir sergi malzemesinin üzerine yün malzeme özenle serilir. Serme işleminde renk ve şekiller önemli olabilir. Sergi malzemesi rulo haline getirilip bağlanır. Yünün keçeye dönüşebilmesi için bir süre rulo halinde keçeciler tarafından diz veya ayakaltı ile sıkıştırılması veya dövülmesi gerekirdi. Her diz vuruşta veya ayakaltı ile sıkıştırılmada rulo-

nun bir parça döndürülmesi veya yuvarlanması gerekmektedir. Diz vurma veya ayakaltı ile sıkıtırmada keçeciler g kullanırlar ve bu esnada ritmik olarak nefes verirler.

Diz vurua eğilerek bütün keecilerin aynı anda ve ritimde bir dizi ile ruloya yüklenme ve nefes verme, diğer ayağının üzerinde destek alıp hafifçe yükselirken iki eliyle ruloyu bağlarından tutup hafifçe çekerek döndürme ve tekrar diz vurma biçiminde ritmik nefes alıp verme sesleri arasında devam eder. Dört, be keeciden bir tanesi uyumu, ritmi kaçırırsa bu imalatın bu biçimde devamı mümkün değildir.

Aynı işlemin benzeri bir ayak ile rulo üzerine basarak iki elle yüklenen ayağın dizine bastırarak yüklenme eyleminden sonra ayağın altıyla rulo ne geriye ritmik olarak hareket ettirildikten sonra tekrar ayak ile üzerine yüklenerek yn malzeme keçeye dönüştürülür. Bu hareketlerde de çok büyük bir fundamental vardır. Tüm ekip uyumu bozmadan devam etmelidir. Nefes sesleri ve görüntü yine ritmik ve estetikdir.

### **C) Sanatta Fundamental**

Sanatın icrasında da fundamental (uyum) nemlidir. Karikatür sanatını düşünelim. Veya bir ressamı. Beyaz bir kâğıt veya tuval, bir kalem veya fırça ile karşısındaki objeyi karikatrine çizer veya resmeder. İyi sanat-

çılar o kadar uyumlu ve estetik çalışırlar ki hiçbir çizgiyi düzeltme ihtiyacı duymadan, silmeden eseri başarıyla tamamlarlar. Hiç hata yapmadan, yanlış bir çizgi çizmeden bir karikatür nasıl oluşur, bir resim nasıl tamamlanır şaşırırsınız.

Sanatçı eseri tamamladığında çizilen obje ile yaratılan eser arasında öylesine farklı bir görüntü vardır ki; bu kadar farklı çizerek bir obje nasıl bu kadar güzel estetik anlatılabilir inanmak güçtür. Bu uyum, güzellik ve estetik görüntü ancak duygular ile hissedilebilir ve haz alınabilir. Isparta'daki Demirel Müzesi'ndeki Bedri Koraman'ın "Demirel Karikatürleri" buna güzel örnek oluşturmaktadır.

Picasso'nun Guernica'sı çok kötü konuları büyük bir estetik ve uyum içerisinde anlatmaktadır. Guernica'nın öyküsü okunmalıdır.

Bir mimar düşünün, bir odanın, evin, sokağın, perspektif görüntüsünü birkaç kara kalem çizgisiyle kâğıda dökebilir. Kâğıttaki görüntü son derece estetik ve gerçek objeyi yansıtmaktadır. Ortaya çıkan eser mimarın mesleği konusundaki fundamental yeterliliğinden ortaya çıkmaktadır. Sıradan bir vatandaş çok daha uzun süre silip tekrar tekrar çizerek mimarın çizimine yakın bir görüntü oluşturabilmesi pek mümkün olmayacaktır. Çünkü sıradan vatandaşın mimarı çizim konusun-



da eğitimi, yeteneği yoktur. Mimari bir uyum (fundamental) da ondan beklenmemektedir.

Konuya ilişkin örnekleri artırmak mümkündür. Örneğin;

- Hemşire hastasına kalçadan bir şırınga yapar. Hasta hiçbir acı veya ağrı hissetmeden şırınga işlemi tamamlanır.
- Fidan aşısı yapan usta öylesine kalem veya yaprak aşısı yapar ki yaptığı aşuların yüzde yüzü tutar. Hiç başarısızlık olmaz.
- Sirkteki trapez sanatçısı bir trapezden diğerine iki takla atarak gider. Yüzlerce kez yapsa aynı gösteriyi bir kez bile alttaki ağa düşmez.
- Yüzlerce metreden dakikalarca süzülen yamaç paraşütçüsü işaretli noktaya ayaküstü yumuşak iniş yapabilir.
- İyi bir eğitimci zor bir konuyu kısa sürede iyi seçilmiş örnekler ile eğitilen kitle tarafından anlaşılabilir biçimde anlatabilir.

#### **D) Muhasebede Fundamental**

Muhasebede, muhasebenin uygulamasında da fundamental (uyum) önemli bir konudur. Muhasebede fundamental, eğitim, tekrar, zeka, kantitatif (analitik) düşünce ve muhasebe gücü, neden sonuç ilişkisini kurabilme yeteneği, algıda yeterlilik vb. gibi özellikler, çaba

ve yetkinlik ile kazanılır. Bu özellik, çaba ve yetkinlikleri olmayan kişi veya kişiler sonsuza kadar muhasebe konusunda fundamentala sahip olamayıp muhasebeci de olamayabilirler.



**Resim:** Altın Tapınak (Varlık)

## MUHASEBE EŞİTLİĞİ

$$\text{VARLIKLAR} = \text{BORÇLAR} + \text{ÖZKAYNAKLAR}$$

Muhasebedeki fundamental çoğunlukla çift kayıt sisteminin algılayabilme kabiliyeti ve yeteneğine bağlıdır. Ancak çok daha başlangıç düzeyinde de fundamental gerekli olabilir. Örneğin;

Gider gelir nedir?

Gider gelir ne zaman oluşur?

Gider ve gelirin ödeme ve tahsilat ile ilişkisi nedir?

Borç alacak nedir?

Borç alacak ne zaman oluşur?

Borç ve alacak ne zaman yok olur?

Stok nedir?

Stok, mal aldığımızda veya sattığımızda ne olur?

Kaynak nedir?

Borç kaynak olur mu?

Sermaye nedir?

Sermaye para mıdır? Mal mıdır? Başka bir şey midir?

Sermaye ana mal mıdır? Anapara mıdır?

Çift kayıt sisteminin anlaşılmasıyla fundamental ihtiyacı çok fazladır. Muhasebeye adım atan kişinin öncelikle bilanço eşitliğinden varlık kaynak dengesini yakalayıp ticari işlemlerin (transactions) muhasebeleştirilmesine (recognize) ilişkin akıl yürütülebilir olması gerekir.

Muhasebe fundamentalı olan kişi hemen hemen her konuda muhasebeleştirme konusunda yaklaşımda bulunabilir, borçlu ve alacaklı hesabın (planın) seçimi konusunda sıkıntı yaşamaz. Ticari işlemde sonra yapılması gereken muhasebe kaydını ezberlemiş olmak

muhasebe fundamentaline sahip olma anlamına gelmemektedir. Muhasebe fundamentalı muhasebe eşitliğindeki hesapların değişmelerine göre borçlu ve alacaklı hesapların seçimindeki yetenek ve kabiliyettir. Bu yetenek ve kabiliyet hesaplardaki azalış/artış oluşumuna göre hesabın borçlu ve alacaklı olacağına karar verme yeteneğidir. Bu önce biraz zeka gerektirir daha sonra birçok başka özellik gerektirir.

Aşağıdaki soru ve sorulara doğru net ve hızlı cevaplar muhasebenin çift kayıt sistemi konusunda fundamental olduğu gösterebilir.

Soru: Peşin mal alınmıştır.

Cevap: Mal borçlu, kasa alacaklı.

Soru: Borç ödenmiştir.

Cevap: Borç borçlu, kasa alacaklı.

Soru: Nakit karşılığı sermaye arttırılmıştır.

Cevap: Kasa borçlu, sermaye alacaklı.

Soru: Alacak tahsil edilmiştir.

Cevap: Kasa borçlu, alacak alacaklı.

Örnekleri daha da çoğaltmak mümkündür. Fundamental konusunda yetersizliği de dile getirmek gerekirse; aşağıdaki soru tiplerinin muhasebede fundamen-

talın henüz oluşmadığına ilişkin söylemleri aşağıdaki gibi örneklebiliriz.

- Kasa borçlu diyor da ne oluyor? Kasa bize para mı verecek?
- Mal nasıl alacaklı oluyor? Alacaklı mal bizden bir şey mi alacak?
- Biz ne zaman borçlu oluruz?
- Biz mal alırsak mı? Satarsak mı alacaklarız?
- Sermaye arttığında kasa artmaz mı?
- Mal almışız ya; kasada para yoksa işletme sahibi kendisi ödemez mi?
- Hizmet gördüğümüzde gelir mi olur gider mi?
- Satılan malın maliyeti nedir?
- Satılan malın maliyeti gelir midir gider midir?
- Tahakkuk edince gelir midir? Gider mi?
- Gider neden borçlu olur?

Bir muhasebe probleminin çözümünde yukarıda ki gibi ikilemde kalınmadan öneri getirip çözüm üretebilmek ve doğruyu bulabilmek muhasebe temelına sahip olmaya bağlıdır. Ezbere dayanmayan, bilgiye muhakemeye zekaya dayalı çözüm üretebilmek. Çözüm her zaman tümüyle güzel olmayabilir ancak çoğunlukla yaratıcı ve estetikdir.

## E) Hesaplaşma ve Fandemantal

Hesaplaşma veya hesabın kapanması insanlık tarihi kadar eskidir. Herhangi bir insan ilişkisinde maddi veya maddi olmayan borç alacak ilişkisi doğmaya başlar. Anne evlat beraberliğinde bu ilişki sevgi alışverişi şeklinde olurken, avcı toplayıcı toplumda aynı grupta olan insanlar arasında avlanan veya toplanan gıdaların paylaşımı biçiminde gerçekleşmiştir. Bu gün benim topladığımı yarın senin avladığını paylaşma biçiminde gerçekleşir. Bu paylaşımlar herhangi bir yazılı kural olmadan gerçekleşir. Doğal akış içinde fandemantal hesaplaşma. Bir mal veya hizmet alış satışında borç alacak doğar. Borç maddi olarak ödendiğinde, hesap kağıt üzerinde kapanmış olur. Hesapların gönüllerde de kapanması gerekir. Hesap gönüllerde kapatılırsa tam hesaplaşma olmaktadır. Gönüllerde hesaplaşmayı, alıcının ihtiyacına uygun iyi kalitedeki mal veya hizmeti değerine uygun fiyattan satın aldığına ikna olması, satıcının da sattığı mal veya hizmetin bedelini eder fiyattan alması sonucu tatminkar kar elde ettiğine inanması gerekmektedir. Gönüllerde hesaplaşma olmaz ise kağıt üzerinde hesap kapansa bile alan veya satanın akli o ticari işlemde takılı kalır gerçek hesaplaşma olmaz. Gönüllerde hesaplaşma sosyolojik, ticari, dinsel ve psikolojik duygular açısından tatmin ve ikna olmak anlamına gelmektedir.

Kalabalıkta aksi yönde giden iki kişini omuzlarının birbirine kaza ile çarpması sonucu birbirlerine “pardon” diyerek ayrıldıklarında gönüllerde hesaplaşma sağlanmış olur. Ancak birbirlerine kötü ve kaba sözler söyleyerek, itişip kakışarak özür dilemeden ayrıldıklarında gönüllerde hesaplaşma olmamış olmaktadır. Bu vakada parasal bir borç alacak olmamasına rağmen hesaplaşma ihtiyacı vardır. Bu hesaplaşma gönüllerdeki hesaplaşmadır. Birçok ticari ilişkide gönüllerde hesaplaşma olamadığı için alış satış faaliyetleri sürekliliğini kaybetmekte, ilişkiler bozulmaktadır. Gönüllerde hesaplaşma hesaplaşmanın fandumantalı olmaktadır. Bazı ticari ilişkilerde fandumantal o kadar iyidir ki ticari ilişki yıllarca sürer. Alan da satan da memnundur.

## **F) Sonuç**

Birçok işi uygulayıcısı ile iş arasındaki uyum önemlidir. Uyumun olmaması başarısızlık yaratır. Aynı uyum muhasebe alanında da beklenir. Muhasebecinin fandumantalı için analitik düşünme matematiğe yatkınlık, muhakeme gücü gerekli olan özelliklerdir.

## BEŞİNCİ BÖLÜM

### MUHASEBE VE ESTETİK

Estetiği insan, güzellik ve sanat üçgeni içinde ele alır. Estetiği diğer bilim dalları ile de ilişkilendirerek tanımlayan çalışmalar da vardır. Estetik, sanatla güzellikle tatla ilgilenen felsefe dalıdır. Estetik kelimesi eski Yunanca'da "Aisthesis" sözcüğünden gelmektedir. Duymak algılamak demektir.

#### A) Muhasebeye Estetik Başlangıç

1400'lü yıllarda çift kayıt sistemi kitaplarda yer almaya başlamış. Luca Pacioli ile başlatılır çift kayıt sistemi. Pacioli yazmadan önce de İtalya'da çift kayıt sisteminin izleri görülmekte olduğu iddia edilmektedir. İkna olmak için orijinal kayıtları görmek gerekir.

Abdullah Mazanderani'nin Risale-i Felekiyye'sinin de ilk muhasebe kitabı olduğu görüşü var. İncelediğim kadarıyla Risale-i Felekiyye'de muhasebe konusu var ancak çift taraflı kayıt sistemini ben göremedim.

Yıllardır muhasebenin bilim olup olmadığı tartışılmıştır. Teknik olduğunu düşünenler de vardır. Muhasebenin bilim olup olmadığı tartışması bir sonuca ulaşmadan; muhasebenin bir sanat olup olmadığı savı ortaya atılmıştır. Yıllar zaman zaman bu tartışmaların sürdüğü söylemler ile geçmiştir. Bir muhasebe uygu-



lama kitabı çıkardığımızda ismini “Sekizinci Sanat: Muhasebe” olarak belirlemiştik.

Bu makalenin ismini muhasebe’nin estetik yönü olarak belirledik. Amacımız muhasebenin estetik bir iş veya olgu olduğunu söylemek değildir. Estetik insan olmanın en doğal gerekliliğidir. İnsan yaşamında “estetik” hep olmalıdır.

İnsan nerede olursa olsun, nerede yaşarsa yaşasın ne yaparsa yapsın estetiğe her konuda ihtiyaç duymalıdır. Estetik olmaksızın insanı insan olarak düşünmek zor olacaktır.

İnsanlığın en zor, çirkin, pis, vahşi, acımasız işleri yaparken bile estetik olgusundan tamamen uzaklaştığı düşünülmemelidir. Çünkü ruh ve duygu insan içindir.

Bu çalışmanın amacı muhasebe uygulamasında ve çıktılarında estetik bir yön olup olmadığını düşündürmek, muhasebenin görünmeyen dışarıdan hissedilmeyen yönünü, varsa estetik yönü ortaya çıkarmaya çalışmak, bu konularda bazı ipuçları ortaya koyabilmektir.

Muhasebe bazı zaman alıcı işler yapar, bazı işler çok benzer özelliktedir. Uygulayıcı bu tür işleri yapmaktan sıkılabilir. Devamlı fiş girişi yapmak, devamlı faturaları stok kodlarıyla stok kartına girmek gibi işler bu özel-

liktedir. Bu yönüyle muhasebenin estetik olduğunu düşünmek mümkün değildir.

## **B) Estetik Kavramı**

Estetik çeşitli bakış açılarından tanımlanmıştır. Bakış açılarının farkına göre estetik aşağıdaki biçimlerde tanımlanabilir. (Aslan, 2017, 276 277)

Güzelliği araştıran bilim dalıdır.

Sanatsal yaratıcılığın bilimidir.

Sanatta ve yaşamda güzel güzellik denen kavramın bilimidir.

İnsanda güzellik duygusu uyandıran.

Güzellik duygusuna uygun olan.

Güzellik duygusuyla ilgili.

Bu tanımlar sözlük tanımlarıdır. Estetiği insan, güzellik ve sanat üçgeni içinde ele alır. Estetiği diğer bilim dalları ile de ilişkilendirerek tanımlayan çalışmalar da vardır. Estetik, sanatla güzellikle tatla ilgilenen felsefe dalıdır.

Estetik kelimesi eski Yunanca'da "Aisthesis" sözcüğünden gelmektedir. Duymak algılamak demektir. (Aslan, 2017, 276)

Estetik;

Duygusal bilginin bilimidir.

Güzel üstüne düşünme sanatıdır.

Güzel olanı aramak, duyumsamaktır.

Güzeli ve güzel sanatların doğasını inceleyen felsefe dalıdır.

Buna göre estetik kavramında geçen unsurları şöyle sıralayabiliriz. Güzel, güzellik, sanat, duygu, duyumsama.

### **C) Estetiğin Unsurları**

Estetik özne, estetik nesne karşısında estetik tavır, duygu, algı sergileyebilen kişidir. Estetik özne estetik alanı olan, sanat bilgisi olan, sanatsal kavrayışı olan sanat eleştirmeni, sanatçı veya sanatseverdir. Estetik özne estetik nesnedeki çekiciliği algılayan kişidir. Bu kişi derin bir estetik eğitimi almamış sıradan vatandaş da olabilir. Estetik öznenin estetik nesnedeki güzelliği algılayabilmesi için belli seviyede beğeni duygusuna sahip olması gerekir. (Aslan, 2017, 278-279)

Estetik nesne bir sanatkar tarafından yaratılmış bir sanat yapıtıdır. Estetik nesne bir sanatkar tarafından yaratılmış olan eser olabileceği gibi; estetik özneye hazır verilmiş ya da hazır bulunduğu doğal bir görüntü (manzara) veya doğal bir obje (ağaç gövdesi, insan bedeni)'dir.

Estetik nesne kendi içinde ikiye ayrılır. Sanat eserleri fiziki nesne (tunç, bronz, renkler, sesler) ve nesnenin anlam boyutu (ifade ettiği anlam, yüklenen anlam) olarak ikiye ayrılır.

Konuyu basitleştirirsek;

Estetik özne: Estetiği (güzelliği) algılayan

Estetik nesne: Estetiği (güzelliği) algılanan

Estetik özneyi estetik nesneye bağlayan özel bir bağ kurulmasını sağlayan estetik tutumdur.

Güzel bir doğa parçasına ondaki güzelliği algılamak için değil, o doğaya gelecekte yazlık binalar dikip para kazanmaya çalışmanın estetik tavır ve tutum ile ilişkisi yoktur. Buna göre estetik nesneye estetik açıdan bakmak demek estetik nesnenin bizim hayatımıza katacağı maddi değerleri değil bize sunduğu güzelliğe tepki vermektir. Çıkarısız bir ilişki söz konusudur. Estetik özne ile estetik nesne arasındaki ilişkinin amacı estetik ve güzelliştir. Başka amacı yoktur. Bu yaklaşım literatürde “Amaç Kendinde” (autotelos) diye bilinen bir özelliktir. Bunu felsefeci Kant ortaya atmıştır.

Çıkar gözetmeyen özne kendini nesneye tamamen verir. Öznenin bütün dünyası estetik nesne olur. Seyir temaşa ve algılama olarak gerçekleşir. Estetik haz amaçsız bir amaç taşıma durumundadır. Estetik haz

duygusu olmayan insan hoşlanma duygusunu geliştirerek estetik nesneden haz alır hale gelebilir.

Estetik yargı estetik öznenin estetik nesneye, estetik tavır ile gerçekleştirdiği estetik değer yükleme eylemidir. Estetik yargı kişisel özellikleri ile kişisel beğeniyi dışa vuran beğeni yargısıdır. Aynı nesneyi farklı beğeniler ile algılamak mümkündür.

Estetik yargıda olan kişi bu yargının herkes tarafından kabul edilmesini bekler.

#### **D) Güzel ve Güzellik**

Estetik kavramı incelenirken karşımıza çıkan en önemli mihenk taşları güzel ve güzellik kavramları olmuştur. Bu estetiği anlamak için kavramların anlamları üzerinde durulmalıdır.

Güzellik ve çirkinlik kavramları göreceli olup farklı tarihsel dönemler, farklı kültürlere göre değişiklik gösterir.



**Resim:** Çirkinliğin Güzel Resmedilmiş Hali Medusa

Aquinolu Thomas, Summa Theologica’da güzelliği uygun oran, açıklık, belirginlik ve bütünlük olarak koyar.

Platon Devlette “Doğru zanaat kurallarına göre yapılan çömlek güzeldir.” der.

Auvergneli Guillaume İyilik ve Kötülük Üzerine’de çirkinliği eksiklik, aşırılık, fazlalık olarak niteler.

Rosenkrantz çirkinliği biçim yokluğu, asimetri, uyumsuzluk, şekilsizlik, deformasyon, iticilik olarak analiz eder (Eco, 2007,12)

Güzel ve çirkin kavramı olarak kullanılabilen kavramlar aşağıdaki gibidir.

GÜZEL	ÇİRKİN
Sempatik	İtici
Hoş	Dehşet verici
Çekici	İğrenç
Cana yakın	Sevimsiz
Sevimli	Tuhaf
Tatlı	Nefret uyandırıcı
Uyumlu	Tiksindirici
Harika	Nefretlik
Narin	Uygunsuz
Şirin	Pis
Güzel	Kirli
Büyüleyici	Müstehcen
Muhteşem	Aykırı
Olağan üstü	Korkunç
Hayranlık uyandırıcı	Bayağı
Eşsiz	Ürpertici
Sıra dışı	Ucube
Masalsı	Mide bulandırıcı
Efsanevi	Nahoş
Görkemli	Tatsız
Efsunlu	Dehşetli
Mükemmel	Soysuz
Değerli	Kaba
Göz alıcı	Antipatik
Müthiş	Hantal
Yüce	Biçimsiz
Üstün	Tipsiz, şekli bozuk

Güzel; Biçimindeki uyumun ve ölçülerindeki dengeyle hoş a giderek hayranlık uyandıran.

Her yönüyle hoş olan.

Güzellik ise; Bir canlının somut bir nesnenin veya soyut bir kavramın algısal bir haz duyumsatan, hoşnutluk veren özelliğidir.

Güzel ve güzellikteki unsurları şöyle sıralayabiliriz. Biçimdeki uyum, ölçülerdeki denge, hoş a gitme, hayranlık uyandıran, algısal haz, hoşnutluk veren.

#### **E) Sanat**

Sanatın estetik ve güzellik kavramlarıyla çok yakın ilişkisi bulunmaktadır.

Sanatı aşağıdaki gibi tanımlayabiliriz.

Tinsel (ruhsal) ve duygusalın uzlaşmasından doğan uyumdur.

Duyguların dış a vurumu dur.

Doğru bir akıl gücü yapılan ve insanın bir şeyler yaratmasını sağlayan yetenektir.

İnsanın duygu, düşünce ve heyecanlarına biçim vererek, başkalarına anlatabilme çabasıdır.

Sanatın oluşumunda etkili olan unsurları sayabiliriz.

Coğrafi koşullar (Dağ, deniz, iklim koşulları)



Dini inançlar (İsa'nın çarmıha gerilmiş heykelleri, İslam'da heykelin yasak olması)

Toplumun özelliği (Yerleşik toplumda mimari, göçebe toplumda göç hayatlarına dayalı spor)

Kültürel miras (Rönesans'ı devam ettiren sanat faaliyetleri, heykelleri tahrip eden yaşam biçimi)

Tarihsel süreç (Taştan, demirden, tunçtan, ahşaptan, mermerden heykel ve sanat eserleri)

Ekonomik koşullar (Açlık-tokluk duygusu)

Sanat eserleri bazı ortak özellikler taşımaktadır. Bu özellikleri şöyle sıralamak olanaklıdır.

- Güzel ve güzellik hissi uyandırmalıdır.
- Ruha ve duyguya hitap etmelidir.
- Mesaj vermelidir.
- Biçim ve ölçülerde uyum ve denge olmalıdır.
- Toplumsal değer taşımalıdır.

Hayranlık, hoşluk ve haz duygusu yazılabilir.

## **F) Güzel ve Güzellik Muhasebe İlişkisi**

Güzel ve güzellik kavramlarını muhasebe uygulamaları ve muhasebe çıktılarında aramak gerekirse güzel ve güzelliğin unsurlarında muhasebede karşılık gelen kavramları araştırmakta yarar vardır.

Biçimdeki uyum: Bu özellik hemen hemen tümüyle muhasebe ile çakışmaktadır. Muhasebe çıktılarının tümü tekdüzen ve standartlar ile biçimsel uyum sağlamaktadır. Bunun yanında denetim standartlarının varlığı da aynı amaca yöneliktir. Denetim raporlarının benzer özellikli bilgileri içermesi yönünde standartlar oluşturulmuştur.

Konuyu desteklemek için muhasebe defter ve dökümanlarının da biçim yönünden uyumlu olması beklentisi vardır.

Ölçülerdeki denge: Ölçülerdeki denge her türlü güzellikte önemlidir. Muhasebede denge muhasebenin varoluş nedenidir. Vazgeçilmez bir unsurdur. Muhasebe denge bozukluğunu yaratacak bir kusuru bile kabul edemez.

Mali tabloların kalemleri altında bile denge beklentisi mali analiz teknikleri ile sağlanmaya çalışılmaktadır. Bilançodaki dönen varlıklar 100 TL iken kısa vadeli yabancı kaynaklar toplamının 1 TL olması ölçülerdeki dengesizliği örneklemektedir. Mali tablolar arasındaki tutar aktarımları da dengeli ve mantıklı olmak zorundadır.

Hoşça Gitme: Muhasebe çıktılarının muhasebenin temel prensipleri çerçevesinde üretilmiş olması ve tümüyle gerçeği yansıtması muhasebe ile ilgili çevrelerin (este-

tik özneler) hoşuna gider. Çünkü doğru ve güvenilir bilgi tüm estetik özneleri mutlu eder. Doğru ve güvenilir bilgi ile karar vereceklerdir.

Güzel ve güzellikteki bazı kavramları muhasebe yönüyle aşağıdaki gibi örnekleyebiliriz.

Uygun oran: Mali tablolara uygulanan oran analizi.

Açıklık: Muhasebenin tam açıklama kavramı.

Belirginlik: Önemlik ve özün önceliği kavramları.

Bütünlük: Dönemsellik kavramı.

Platon Devlette “Doğru zanaat kurallarına göre yapılan çömlek güzeldir.” der.

Doğru zanaat: Muhasebecilik, muhasebe denetimi görevi.

Doğru kurallar: Muhasebe ilkeleri, T.T.K., VUK, TMS, UFRS, Denetim standartları.

Çömlek (çıktı): Mali Tablolar, Beyannameler, Denetim raporları, Faaliyet raporları.

Auvergneli Guillaume İyilik ve Kötülük Üzerine’de çirkinliği eksiklik, aşırılık, fazlalık olarak niteler.

Eksiklik ve fazlalık muhasebe sürecinin yürütülmesinde istenmeyen olgular, denetim mesleğinin yürütülmesinde dikkat edilmesi gereken noktalardır.

Rosenkrantz çirkinliği biçim yokluğu, asimetri, uyumsuzluk, şekilsizlik, deformasyon, iticilik olarak analiz eder

- Asimetri: Bilanço eşitsizliği
- Uyumsuzluk: Hesap kapatamama.
- Şekilsizlik: Mali Tablo şekilsizliği.
- Deformasyon: Yaratıcı muhasebe.

Diğer kavramlar olan hayranlık uyandırma, algısal haz ve hoşnutluk veren duygular doğru ve şeffaf muhasebe bilgileri için de geçerlidir.

### **G) Muhasebede Estetik**

Çalışmanın amacını muhasebede estetik olarak belirlemiştik. Estetiği kısaca tanıdıktan sonra acaba muhasebede estetik yön var mıdır? Sorusuna yanıt aramaya çalışılacaktır.

Arayış için estetiğin unsurlarının muhasebede veya muhasebe uygulamasında var mıdır sorusuna yanıt aranmalıdır.

Estetiğin unsurlarını hatırlayacak olursak ve bunların karşılığı muhasebede bulmaya çalışılırsa aşığıdaki gibi bir eşleşme çıkacaktır.

- Estetik özne-İşletme sahibi, işletme yöneticisi, yatırımcı, potansiyel yatırımcı, denetim elemanı
- Estetik nesne-Mali tablolar, muhasebe maddesi, denetim raporu
- Estetik tutum-İşletme sahibi, yöneticisi, yatırımcı potansiyel yatırımların mali tablolar karşısında aldıkları isabetli kararlar alma duygusu
- Estetik yargı-Muhasebe çıktılarının etik, bağımsız güvenilir olduğuna olan inanç

Bu eşleşmenin ardından estetik nesneyi yaratan sanatçının muhasebe meslek mensubu olduğu gerçeği ile karşılaşıyoruz.

Muhasebe meslek mensubu gerçek anlamda estetik nesne yaratıyor mu sorusu önem kazanmaktadır.

### **1) Bilanço ve Estetik**

Estetik kavramının unsurlarını dikkate aldığımızda bilanço kalemleri arasında düzenli, mantıklı dağılım göstermesi beklenir. Beklenti muhasebe teorisine ve işletmecilik beklentilerine uygun olması gerekir. Aşağıda ana başlıklar itibariyle bu beklentilere uygun, estetik veya uygun olmayan, estetik olmayan bilanço örnekleri görülmektedir. Bu bilançoların hangisinin estetik veya estetik olmayan olduğuna karar verilebilir.

<b>Bilanço 1</b>			
Dönen Varlıklar	100	K.V.Y. Kaynaklar	50
Duran Varlıklar	100	U.V.Y. Kaynaklar	50
		Öz Kaynaklar	100
Aktif Toplam =	200	Toplam =	200

<b>Bilanço 2</b>			
Dönen Varlıklar	100	K.V.Y. Kaynaklar	250
Duran Varlıklar	100	U.V.Y. Kaynaklar	50
		Öz Kaynaklar	(100)
Aktif Toplam =	200	Toplam =	200

<b>Bilanço 3</b>			
Dönen Varlıklar	1	K.V.Y. Kaynaklar	149
Duran Varlıklar	199	U.V.Y. Kaynaklar	1
		Öz Kaynaklar	50
Aktif Toplam	200	Toplam	200

## 2) Gelir Tablosu ve Estetik

Estetik kavramının unsurları dikkate alındığında gelir tablosu kalemleri arasında mantıklı ilişki olması beklenir. Gelir tablosu kalemleri arasında mantıklı ilişkiye estetik, mantıklı olmayan ilişkiye ise estetik olmayan kavramı ile açıklama getirilebilir. Aşağıda verilen

örneklere ilişkin estetik veya estetik olmayan nitelmesi yapılabilir.

### Gelir Tablosu 1

Satışlar	100
Satılan malın maliyeti	(70)
Brüt kar	30
Faaliyet gideri	(20)
Faaliyet karı	10

### Gelir Tablosu 2

Satışlar	100
Satılan malın maliyeti	(150)
Brüt kar	(50)
Faaliyet gideri	(50)
Faaliyet karı	(100)

### Gelir Tablosu 3

Satışlar	100
Satılan malın maliyeti	(80)
Brüt kar	20
Faaliyet gideri	(120)
Faaliyet karı	(100)

### 3) Hesaplar ve Estetik

Estetik kavramından hareket ile bilanço hesapları arasında işletme varlıklarının ve kaynaklarının düzenli, mantıklı dağılım göstermesi beklenir. Dağılım mantıklı, estetik veya mantıksız, estetik olmayan dağılım gös-

terebilir. Bu dağılım örnekleri aşağıdaki gibi olabilir. Bu örneklerden hangisinin estetik veya estetik olmayan olduğuna karar verilebilir.

### Hesap Gurubu 1

15	Stoklar	300
150	İlk malın maliyeti	150
151	Yarı mamul stok	45
152	Mamuller	100
153	Ticari mallar	0
157	Diğer stoklar	5

### Hesap Gurubu 2

15	Stoklar	300
150	İlk malın maliyeti	1
151	Yarı mamul stok	297
152	Mamuller	1
153	Ticari mallar	0
157	Diğer stoklar	1

### Hesap Gurubu 3

15	Stoklar	300
150	İlk malın maliyeti	1
151	Yarı mamul stok	1
152	Mamuller	1
153	Ticari mallar	0
157	Diğer stoklar	297



## H) Sonuç

Muhasebe ile estetik arasında bir bağ kurmaya çalışılan bu çalışma muhasebenin sanat olduğu iddialarına kadar dayanır.

Bu çalışmadaki güzel, güzellik, sanat, estetik konusundaki açıklamalar okuyucuya daha doğrusu muhasebe uygulayıcısına “muhasebe konusunda yapılanlar (işler) estetik ile ne kadar uyumludur?” Sorusuna cevabının bulunmasına yardımcı olacaktır.

Muhasebenin estetik yönünün heykel veya mimari gibi tümüyle çakıştığını söylemek mümkün değildir. Ancak sanatta gösterilen sabır ve özen tümüyle muhasebe uygulamasındaki sabır ve özen ile çakışmaktadır.

Estetik kavramından çıkarılan diğer kavramların birçoğunun muhasebe uygulamasında da görüldüğü gözlemlenmektedir. Bundan sonra muhasebe taraflarının kendilerini estetik özne olarak görmesi ve muhasebe verilerine bu bakış açısıyla yaklaşması ilginç olacaktır.

Muhasebenin estetik ile ilişkisini ortaya koymaya çalışılan bu çalışmadan sonra son dönemlerde meslek mensuplarına yüklenen taşınamaz görevlerin estetik algısına pek yakışmadığının altı çizilmiş olmaktadır.

**Kaynakça:**

Aslan Ahmet; Felsefeye Giriş, BB101 Yayınları, 2017, Ankara.

Umberto Eco; Çirkinliğin Tarihi, Doğan Egmont Yayıncılık, 2009, İstanbul.



## ALTINCI BÖLÜM

### MASADAN DOLU DÖNEN TABAKLARIN MALİYETİ

Bu çalışmayı hazırlamamdaki neden, istemeden de olsa zihnime takılan iki pasif gözlemdir. Birincisinde önemli bir şehrimizin, önemli bir semtinde önemli bir restoranındaydık. Restoran çok dolu olduğu için kenarda köşede merdiven altına yakın bir masa bulabilmiştik. Eşim ile yemeğimizi tüketirken merdiven altında bir kadın görevlinin çalıştığını fark ettik. Görevli garsonların müşterilerin masalarından getirdikleri kısmen dolu tabaklardaki gıda maddelerini birçok orta boy kovaya sıyrarak aktarmaktaydı. Farklı cins gıdalar kendi kovasında toplanıyordu. Gelen patlıcan ezme her patlıcan ezme kovasına dönüyordu. Semizotlu keşeme yoğurdu tabakları aynı kovaya ve diğerleri. Eşimin ve benim dikkatimi çeken bu girişim toplanan gıdalar çöpe gitmediğine göre, acaba değerlendiriliyor mu diye düşündük. Masalardan çöp olarak dönenler çöp bidonuna gidiyordu. Bunlar çöpe gitmediğine göre her cins gıda farklı bir kovada toplanıyordu.

İkinci gözlem yine önemli bir şehrimizde önemli bir kahvaltı restoranında gerçekleşti. 24 arkadaş bir U masada neşe içinde kahvaltı yaptık. Kahvaltılık küçük tabaklarda çok sayıda idi. Serpme kahvaltı. Kahvaltı

bitti çay içerek keyif aşamasına gelindi. Bu arada görevliler masayı toplamaya başladılar. Masadaki tabak ve diğer malzemeleri tekerlekli iki katlı sehpalarda toplayarak mutfağa götürüyorlardı. Sehpanın üst kısmında tamamen boşalmış tabakları iç içe koyuyorlar, yanı sıra çatal, kaşık, bıçakları topluyorlardı. Sehpanın alt kısmına ise kısmen veya tamamen dolu olan kahvaltılık tabakları birbirinin içindeki gıda malzemelerine zarar vermeyecek biçimde tek sıra halinde toplanıyordu. Bu gözlem istemesek de ilk gözlemi hatırlatıyordu. Eşime “ kahvaltılıklar nasıl toplandı dikkatini çekti mi?” diye sordum. “ Evet, değerlendiriyorlar heralde” diye cevapladı.

Masadan dönen tabaklarda ekonomik boyutu önemli olan gıda maddeleri var. İşletmeci bunların çöpe gitmesini önlemek için temiz ve düzenli geri dönüşümünü sağlıyor olabilir. Geri dönen gıdalar şu veya bu biçimde işletmeye katkı sağlıyor olabilir. Bu makalenin amacı geri dönen gıda maddelerinin getirisi değil, yarattığı maliyeti ortaya koyup kalite maliyetleri açısından irdelenmektedir.

### **A) Kalite Maliyetleri**

Kalite Maliyetleri temel olarak iki ana gruba ayrılır. Bu ana grupların ikişer alt grubu vardır. Kalite maliyetle-

rini, müşteri kalitesine göre aşağıdaki gibi gruplayıp örnekleyebiliriz:

### **1)Kalite Sağlama Maliyetleri**

Bu maliyetler kaliteli müşteri elde etme çabalarının yarattığı maliyetlerdir. İkiye ayrılır:

#### **a) Önleme Maliyetleri**

Kalite sistemindeki başarısızlık nedeni ile ortaya çıkan içsel ve dışsal kalite maliyetlerini yaratan faaliyetlerin tekrarını önlemek amacı ile teknik bilgi ve beceriye dayanan önleyici faaliyetlerin maliyetleri önleme maliyeti olarak tanımlanabilir (Yükçü, 1999; 94-95).

Önleme maliyetlerine müşteri kalitesi açısından baktığımızda; kalitesiz müşteriye işletmeden uzak tutmak veya verebileceği zararları önceden bertaraf etmeye ilişkin maliyetler olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bazı işletmeler bayi veya müşterilerine işyerlerinde eğitim verirler. Bu eğitimler satış geliştirme, insan ilişkileri, iletişim becerileri v.b. konularda olabilmektedir.

#### **b) Ölçme Değerleme Maliyetleri**

Bu maliyetler mamullerin belirlenen standartlara uygun olup olmadığının saptanması amacıyla yapılan maliyetler olup mamullerin müşteriye sevk edilmesin-

den önce kusurlu birimlerin sayısının azaltılması amacıyla uygulanır (Morse ve Zimmerman, 1997; 450).

Ölçme değerlendirme maliyetlerine müşteri kalitesi açısından baktığımızda; bu maliyetler kaliteli müşteri ile kalitesiz müşteriyi ayırt etmeye ilişkin maliyetlerdir. Müşteri derecelendirme yaklaşımı bu tür maliyetlerdendir.

## **2) Başarısızlık Maliyetleri**

Bu maliyetler içsel ve dışsal başarısızlık maliyetleri olarak iki kısımda incelenebilir:

### **a) İçsel Başarısızlık Maliyetleri**

Bu tür maliyetler müşteriden sipariş alınıp mal veya hizmetin teslimine kadar geçen sürede ortaya çıkan maliyetlerdir.

Mamul müşteriye gönderilmeden önce bir kusur tespit edilirse bu kusurlar düzeltilmeye ve iyileştirilmeye çalışılır. Bu maliyetlerin içerisinde artık, hurda, yeniden üretme, kusurlu ürünün uzaklaştırılması maliyetleri, içsel başarısızlık maliyetlerine örnek olarak verilebilir. Bu maliyetlere kusurlu ürünün satılmamasının fırsat maliyeti de dahil edilmelidir (Morse ve Zimmerman, 1997; 450)

Sipariş değişiklikleri veya tümüyle siparişten cayma, kararsızlık v.b. olayların yarattığı maliyetleri de bu kaleme ilişkin kalite maliyetleridir.

### **b) Dışsal Başarısızlık Maliyetleri**

Mal veya hizmetin müşteriye tesliminden sonra ortaya çıkan maliyetlerdir (Hongren, v.d., 2006; 661-662). Her türlü indirim ve iade talepleri, ödemede yaşanan problemler bu kalite maliyetine örnektir.

### **B) Endüstride Geri Kazanım**

6502 Sayılı Tüketicinin Koruması Hakkında Kanunu'na göre özellikle üretilen gıda maddelerinde ve ilaçlarda ambalajın üzerine mamulün üretimi ve tüketim tarihinin yazılması gerekmektedir. Son tüketim tarihine bakılarak gıdaların ve ilaçların raf ömrü( mamul olarak stoklarda bekleme süresi) ortaya çıkartılabilir. Son tüketim tarihi geçmiş gıdaların ve ilaçların satışı mümkün olmayıp toplatılması ve üretici firmaya iadesi gerekmektedir.

Son tüketim tarihi geçmiş gıda ve ilaçlarda ne gibi bir değişim olur. Bu değişimi şöyle söyleyebiliriz; bozulur, çürür, sağlığa zararlı hale gelir, hiçbir şey olmaz aslında daha uzun süre tüketilebilir. Bu ihtimallerin hepsi söz konusu olabilir. Bazı gıdalar ve ilaçlar hemen bozulup sağlığa zararlı hale gelirken, bazıları bozulmayıp hala tüketimi mümkün olabilir. Özellikle ilaçların bir



kısının uzun sürede bozulmayacağı ancak içindeki etken maddesinin bir miktar azabileceği bilinmektedir. Özellikle süt ve ete dayalı mamuller kısa sürede bozulup sağlığa zararlı hale gelirken, bazı mamullerin bozulmadan kalabildiği ambalajın üzerindeki tarih geçtiği için zorunlu olarak toplatıldığı bilinmektedir. Bazı üretici işletmeler kullanım tarihi geçmiş olan mamulleri analize tabi tutarak, sağlığa zararlı olmayan geri dönmüş mamulleri yeni ürettikleri mamullere belli oranlarda karıştırarak (örneğin %5) tekrar ekonomiye kazandırdıkları bilinmektedir. Bazı işletmelerin henüz bozulmamış geri dönüşü olmamış mamulleri ihtiyaç sahiplerine bağışladıkları veya hayvan yemi olarak kullanıma sundukları bilinmektedir. Bazı işletmeler ise geri dönüşü olmuş gıda ve ilaç mamullerini kesinlikle imha etmektedir. Hiçbir kişi, kurum veya muhtaç kimseye hibe etmeden imha etme politikası izlemektedirler.

İmha politikası belirlendiğinde makroekonomik açıdan önemli tutarlarla ulaşan ekonomik kayıplar ortaya çıkabilmektedir.

Endüstride geri kazanım başlığını kapatmadan önce gıda ve ilaç sektörleri dışındaki sektörlerde de kısaca göz atmak yararlı olabilir. Bu sektörlere baktığımızda kusurlu mamul (rework) ve bozuk mamul (spoilage) kavramları karşımıza çıkmaktadır. Üretim aşamasında

kusurlu üretilen birimler kalite kontrol aşamasında kusurların belirlenmesiyle kusurların giderilmesine çalışır. Kusur giderilince sağlam mamule dönüşen birimler birinci kalite olarak alıcı bulabilir. Hatalı cila veya boyanın yenilenmesi, yetersiz kumlama veya polisajın yenilenerek eksikliğin giderilmesi gibi. Bu gibi işlemler ek maliyet getirir, yeniden üretim yapıldığı için üretimden kısmen veya tamamen geçirilen birimlerin birim maliyetleri yükselir. Yeniden üretimden geçirmeden bu birimleri olduğu gibi satmak ekonomik ve teknik olarak mümkün değildir. Yeniden üretim yapılarak katlanılan ek maliyetler ek üretim yapılarak fiyatta sağlanan artıştan daha düşüktür.

Bozuk mamul ise üretimde bozuk üretilen bozuk üretilen birimlerdir. Bozukluğun düzeltilmesi ekonomik olarak mantıklı değildir veya teknik olarak mümkün değildir veya teknik olarak mümkün değildir. Bozuk mamuller hammadde olarak kullanılabilir, veya üretimden çıktıkları biçimde ikinci kalite olarak satılabilir. Bozuk ve kusurlu mamul kavramları konuyla ilgili önemli kavramlar olmasına rağmen çalışmasının başlığı ile doğrudan ilişkili değildir.

### **C) Alakart ve Açık büfe Uygulamasında Dönen Tabaklar**

Alakart uygulamasında müşteri menüden seçimini yapar siparişini verir, siparişine göre ödemesini yapar. Alakart uygulamasında genellikle tüketilebilecek kadar sipariş verildiğinden genellikle garsonun tabakla getirdikleri müşteri tarafından tüketilir. Aksi de mümkündür. Bir porsiyon köftenin iki tanesi tabakta kalmış olabilir, patlıcan ezmenin yarısı tabakta kalmış olabilir, bir porsiyon kemalpaşa tatlısından bir adet tabakta kalmış olabilir. Tabakta kalan köfte, patlıcan ezme, kemalpaşa tatlılarını garson toplarken çöpe sıyrılabilir veya geri kazanım için kirletmedir kaldığı tabakta geri kazanımdan sorumlu görevliye getirebilir. Görevli onları biriktirip tabakta kalanları ekonomiye kazandırabilir.

Açık büfe uygulamasında müşteri büfeden genellikle tüketebileceğinden daha fazla gıda maddelerini tabağına üst üste doldurur. Aynı tabağı alınan farklı gıdaların suyu ve kendisi birbirine karışır. Müşterinin tüketiminden sonra tabakta tüketilmeden kalan farklı gıdaların kurtarılmasını çok zorlaştırır. Bu biçimde olan tabaklardakiler genellikle çöpe gider. Ancak yine birbirine karıştırılmadan tabağı alınan gıdaların kurtarılması mümkün olabilir. Mümkün olabilir ama zordur.

## D) Masadan Dönen Tabakların Değerlendirilmesi

Masalardan dolu dönen tabakların değerlendirilmesi veya ekonomiye kazandırılması nasıl olabilir? Asıl bu soru önem kazanmaktadır. Sorunun birçok seçenekli yanıtı olabilir. Sıralamak gerekirse;

1. Yeniden müşteriye sunulmak üzere koruma-ya alınır.
2. İhtiyacı olanlar ücretsiz verilir.
3. İhtiyaç olanlara düşük ücretle satılır.
4. Hayvan yemi olarak değerlendirilir.
5. Çöpe atılır.

Yukarıdaki değerlendirme biçimleri kısaca irdelemekte yarar var. Müşteriler masalarda yemek veya kahvaltılıklarını tüketiyorlar. Tüketirken kaşık, bıçak veya çatal ile tabaklardaki gıda maddelerine dokunuyorlar. Kaşık veya özellikle çatal ağıza sokuluyor sonra tekrar tabaktaki gıda maddesine dokunulabiliyor. Kısacası tabakta değerlendirilmek üzere kalmış olan gıda maddeleri daha önce ağıza sokulmuş olan kaşık, çatal, bıçak ile temas etmiş olabilir. Müşterinin ağız sıvısı veya tükürüğü tabakta kalmış olan gıda maddesine temas etmiş olabilir.

“Bunun bir sakıncası olabilir mi?” biçiminde soru akla gelebilir. “hastalık bulaşma riski” olabilir.



**Resim :**Buda'ya Sunulan Tabakların Maliyeti

Tabakta kalan çok lezzetli köfte, mükemmel lezzete sahip bal, çok hoş bir tada sahip kazandibi tatlısı veya hanımğöbeği tatlıları olabilir. Ancak bunlara önceki müşterinin ağız sıvısı bulaşmış çatal bıçak ile dokunulmuş olabilir. Bu gıdaları çöpe atmak için kıyamazsanız, değerlendirmek isteyip yeniden müşteriye servi yapmak istesenez, satın almak isteyenlere ucuza satsanız veya ihtiyaç sahiplerine ücretsiz verseniz bile

önemli riskler taşımaktadır. Bu risk, hastalık bulaşma riskidir. Hayvan yemi olarak değerlendirilmek istenmesi durumunda bazı hassas hayvanlara da hastalık bulaşma riski olabilir. Bundan hiç etkilenmeyecek hayvanlar da olabilir.

Tabakta kalan gıda maddelerini kısmen tüketen önceki müşterilerde sağlık problemi olmaması durumunda bu gıdaların geri kazanımlarında bir sağlık sorunu yaşanmayabilir. Böylece çöpe gitme ihtimali olan milyonlarca değerindeki gıda maddesi ekonomiye kazandırılmış olur. Açık büfe uygulamasında müşterilerden arda kalan büfedeki gıda maddeleri ayrı biçimde veya şekil değiştirilerek bir dahaki öğünde yeniden servis edilir. Ancak açık büfede özel kaşık veya maşalar kullanılarak müşteri gıda maddesini tabağına alır ve bunları ağzına sokmaz.

### **E) Ağız Sıvısıyla Bulaşan Hastalıklar**

Ağız sıvısıyla bulaşabilen hastalıklar mevsimlik hastalık veya kalıcı hastalık biçiminde sınıflandırılabilir. Ağız sıvısı ile yeni ortama geçen bakteri, virüs, parazit ve mikroplar bulaştığı bünyede hastalık yaratabilir. Bu hastalıklar kısa sürede geçen basit hastalık olabileceği gibi sonsuza kadar kalıcı ölümcül de olabilir. Ağız sıvısıyla bulaşma ihtimali olan hastalıkları şöyle sıralayabiliriz. Kızamık, kızamıkçık, kabakulak, grip, polimye-

lif, CTBH, boğmaca, difteri, hepatit B, HEV, kolera, bulaşıcı sarılık, tifo, AIDS, influenza, adenovirus.

Bu hastalıkların türü çok fazla olabilir. Amaç hastalık sayısını artırarak kaygı düzeyini artırmak olmayıp, masadan dönen tabakların yaratabileceği maliyete dikkat çekmektir.

### **F) Masadan Dönen Gıdaların Yeniden Servis Edilmesinin Maliyeti**

Masada tüketilmeyip kalan gıdaların yeniden yeni müşterilere servis edilmesi etik midir? Değil midir? Tartışması bile yapılabilir. Bu tartışmayı bir tarafa bırakıp bu eylemin yaratacağı hastalık bulaşma ihtimalinin ciddi bir risk taşıdığını ifade etmek gerekir. Hastalık bulaşma riski olan gıdalar düşük bedelle satılsa, hibe olarak ücretsiz verilse bile tüketenler için risk taşımaktadır. Söz konusu risk bu gıdaları yeniden servis eden işletme için olduğundan daha çok müşteriler içindir. Hastalığa yakalanan müşteri hastalığının nedeninin restoranda tükettiği gıdayı daha önce tüketmeyip tabağında bırakan başka müşteriden bulaştığını belki hiçbir zaman öğrenemiyordur. Bu vakada çok ciddi bir kalite maliyeti söz konusu olabilir. Ancak bu maliyete gıdayı yeniden servis eden işletme değil, bu işletmeden hizmet alan müşteri katlanmaktadır. Masada dönen gıdalar çok iyi niyet ile bedelsiz olarak hibe

yoluyla insanların tüketimine bağışlansa bile söz konusudur.

### **G) Sonuç**

Masadan dönen tabaklardaki gıdaların şu veya bu şekilde insanların tüketimine sunmak, tüketiciler açısından çok önemli kalite maliyeti riski taşımaktadır. Tüketime sunulmayıp çöpe atıldığında da çok önemli ekonomik kayıplar ortaya çıkmaktadır.

### **Kaynakça**

Hornoren, Charles T., Datar, Srikant M. & Foster, George. (2006). Cost Accounting, A Managerial Emphasis, 12th.Ed., Pearson Prentice Hall.

Koç, E. (2008). Tüketicici Davranışı ve Pazarlama Stratejileri, Global ve Yerel Yaklaşım, , 2. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

Morse, Dale C. ve Zimmerman, Jerold L. (1997). Managerial Accounting, , 1st Ed., New York, Irwin/McGraw-Hill.

Odabaşı, Y. ve Barış, G. (2010). Tüketicici Davranışı, 9. Baskı, İstanbul, MediaCat Akademi.

Yükçü, Süleyman. (2009). Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi (Kalite Muhasebesi), İzmir, Anadolu Matbaacılık.



Yükçü, Süleyman. (2014). Herkes İçin Yönetim Muhasabesi, 2. Baskı, İzmir, Altın Nokta Yayınevi.